

## **Agradecimentos**

À memória de meus Pais.

Agradeço à Regina, na aliança firme e consagrada que nos une, a companhia, a paciência, o estímulo, e a força que permitiram atingirmos mais uma etapa, que não seria igual se não fosse comum.

Agradeço ao Pedro e Nair, à Ana e ao Zé Afonso, aqueles por quem o pai e o avô sempre está disponível para tudo fazer, pela sua sempre presença, pelas suas palavras, pelos seus silêncios e pelos seus sorrisos, muitos animadores, porque também foi por eles que este trabalho foi feito.

Agradeço à comunidade redentorista, o que faço nas pessoas do Padre Rui Santiago CSsR, do Carlos e da Glória, e aos próprios, pelo que em mim e no meu projecto de vida significam, projecto em que incluo este trabalho, o qual, portanto, recebeu o seu importante incentivo.

Agradeço aos Reverendos Senhores D. António Augusto de Azevedo e Padre José Alfredo, responsáveis no Seminário Maior do Porto, a quem devo a confiança que em mim depositaram na leccionação de aulas, onde tento ensinar algumas das matérias trazidas para o presente trabalho, e que, por isso, foram uma boa certeza de que este trabalho era necessário e um forte estímulo a sua elaboração.

Agradeço aos meus Professores de Direito e de Economia da Faculdade de Direito, bem como aos Professores de Direito Canónico da Faculdade de Teologia, ambas da Universidade Católica Portuguesa, a quem devo muito do que sei e, sobretudo, devo as palavras com que sempre me impeliram a prosseguir os estudos e a obtenção de outros graus académicos, pessoas que muito me honram com a sua sincera amizade.

Agradeço aos Professores do Curso de Mestrado da FDUP, no âmbito do qual o presente trabalho foi realizado, pelo apoio que sempre me dispensarem, fazendo-me sentir mais um “da casa”, e pelos saberes que me transmitiram, cuja utilidade está longe de se esgotar na dissertação agora apresentada.

Por fim, agradeço à Senhora Doutora Glória Teixeira, porque aceitou ser orientadora da dissertação e pelo apurado sentido crítico que sempre colocou na apreciação da tese que neste trabalho procuro defender, a par da simpática disponibilidade para conversar, ouvir e acolher as minhas “alegações”.

## **Título:** Direito Fiscal das Religiões

### **Resumo**

O objectivo primordial do presente estudo é apresentar e justificar a existência de um domínio específico da tributação em Portugal, aquele que diz respeito às Igrejas e comunidades religiosas legalmente existentes, a que o autor denomina de Direito Fiscal das Religiões, e que defende ser uma sub-disciplina do Direito Fiscal.

Subsidiariamente, o autor pretende que este estudo possa ser um instrumento útil para quem lida com as matérias nele tratadas.

Para atingir tal objectivo, a metodologia adoptada foi a de justificar a denominação escolhida – Direito Fiscal das Religiões - e, através dessa justificação, sustentar a existência desse domínio específico, respondendo às seguintes perguntas: Trata-se de Direito Fiscal ou de Direito Tributário? Trata-se de religiões ou de religião? Há diferenças entre os vários diplomas que regem a tributação das Igrejas e comunidades religiosas? Que justificação há para que o Estado lhes conceda benefícios? Que função têm as religiões na sociedade? Há externalidades positivas provocadas pelas religiões? Como “premiar” as externalidades positivas? Como distinguir as “exclusões da sujeição” a impostos das “isenções” de impostos? Por fim, e antes das conclusões, sumariamente, são fornecidos exemplos de relações da Igreja Católica com outros Estados e Organizações Internacionais.

A desejada e bem vista laicidade do Estado pode, por vezes e em nome de interesses não esclarecidos, levar a que este se coloque em situação desigual perante as diferentes religiões e, não raras vezes, ele próprio se coloque em situação de desrespeito pela lei. Assim, para que se conheça o “estado da arte” da fiscalidade das religiões, este estudo pode tornar-se um bom contributo. Também para os que exercem a sua actividade nas religiões, a maior parte pouco dada a temas tão terrenos como os dos impostos, o presente estudo poderá ser um bom auxiliar.

**Palavras-chave:** Externalidades positivas. Não sujeição a impostos. Isenção de impostos. Relações Estado-Igreja. Direito Fiscal. Acordos internacionais. Concordata. Lei da Liberdade Religiosa. Imamat Ismaili. Igreja Católica. Comunidades religiosas. Religiões. Benefícios fiscais. Reembolso de IVA.

## **Title:** Religions Tax Law

### **Abstract**

The primordial objective of the present study is to present and justify the existence of a specific tax regime in Portugal, regarding to Churches and legally existing religious communities, that the author designates as Religions Tax Law, which he considers to be a sub-discipline of Tax Law.

Additionally, the author intends for this study to be a useful instrument for those who handle these matters.

To achieve such objective, the methodology adopted was to justify the chosen designation – Religions Tax Law – and, via such justification, to sustain the existence of that specific regime, answering the following questions: Is it *Tax Law* or *Tributary Law*? Is it religions or religion? Are there differences between the different diplomas that govern the taxation of Churches and religious communities? What is the justification for the State to grant them benefits? What is the function of religions in society? Are there positive externalities caused by religions? How can these positive externalities be “rewarded”? How can we distinguish the concepts of “not subject” to taxation from the “exemptions” from taxes?

Finally, and before the conclusions, examples of the relations of the Catholic Church with other States and International Organizations are given.

The desired and well accepted secularism of the State can, sometimes and in the name of unclarified interests, mean that it can be placed in an unequal situation in relation to different religions and, often, it is secularism that positions itself in a situation of disrespect for the law. Thus, to know the state-of-the-art of the taxation of religions, this study can become a useful contribution. For the ones that exercise their activity in the field of religions, most not being “connected” to such “earthly” matters such as taxes, the present study can also be of good assistance.

**Key Words:** Positive externalities. Not subject to taxation, Tax exemption. Church-State relations. Tax Law. International agreements. Concordat. Religious Freedom Law. Imamat Ismaili. Catholic Church. Religious communities. Religions. Tax benefits. VAT refund/reimbursement.

## Índice

Agradecimentos.....	1
Resumo.....	2
Abstract .....	3
Índice .....	4
Lista de Abreviaturas .....	5
Índice de Ilustrações.....	6
Introdução.....	7
Há um Direito Fiscal das Religiões? .....	9
I - “Direito Fiscal” ou “Direito Tributário”? .....	9
II - “Religiões” ou “Religião”? .....	12
Quadros comparativos de normas e comentários .....	17
Conclusão do capítulo .....	33
Porquê? - A função das Religiões na Sociedade, as externalidades positivas e a “retribuição” às Religiões.....	35
A função das Religiões na Sociedade .....	35
As externalidades positivas e a “retribuição” às Religiões .....	41
(I) “Exclusões da sujeição” de impostos .....	44
(II) “Isenções” de impostos .....	49
III) Situação especial do IVA.....	50
As relações da Igreja Católica com outros Estados e organizações .....	53
Conclusão .....	55
Bibliografia.....	57

## Lista de Abreviaturas

<b>AII</b>	- 2º Acordo entre a República Portuguesa e o Imamat Ismaili
<b>art.</b>	- artigo
<b>Cfr.</b>	- Confrontar
<b>Concordata</b>	- Acordo entre a República Portuguesa e a Santa Sé
<b>Coord.</b>	- Coordenação
<b>DL</b>	- Decreto-Lei
<b>EBF</b>	- Estatuto dos Benefícios Fiscais
<b>IMI</b>	- Imposto Municipal sobre Imóveis
<b>IMT</b>	- Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis
<b>IRC</b>	- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
<b>IRS</b>	- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>IS</b>	- Imposto de Selo
<b>IVA</b>	- Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>L</b>	- Lei
<b>LGT</b>	- Lei Geral Tributária
<b>LLR</b>	- Lei da Liberdade Religiosa
<b>nº</b>	- número
<b>pág.</b>	- página
<b>RPCR</b>	- Registo das Pessoas Colectivas Religiosas
<b>RPJC</b>	- Registo das Pessoas Jurídicas Canónicas
<b>ss.</b>	- seguintes

## Índice de Ilustrações

Quadro A – Normas que excluem da sujeição a qualquer imposto .....	17
Quadro B – Normas que isentam de impostos sobre o património .....	20
Quadro C – Normas que isentam de impostos sobre a transmissão de bens.....	22
Quadro D – Normas sobre a dedução e a percepção de receitas fiscais.....	24
Quadro E – Normas de remissão para as outras actividades.....	27
Quadro F – Normas referentes ao IVA .....	29
Quadro G – Reconhecimento da personalidade jurídica: quem e como? .....	47

## Introdução

A presente dissertação, escrita no âmbito do Curso de Mestrado em Direito, na vertente das Ciências Jurídico-Económicas, tem três objectivos principais:

- Justificar a existência de um Direito Fiscal das Religiões, como um ramo do Direito Fiscal, e
- Oferecer um instrumento de trabalho aos que, por necessidade ou por qualquer outro interesse ou acaso, chegam ao contacto com a fiscalidade específica aplicável às igrejas e comunidades religiosas.
- Responder aos que, como o aqui autor, cidadãos empenhados, crentes ou não, alguma vez foram assaltados por estas dúvidas:
  - Há alguma razão para que as religiões e comunidades religiosas tenham um estatuto fiscal diferente das demais pessoas, singulares e colectivas?
  - As religiões e as comunidades religiosas estão isentas de todos os impostos?
  - Há uma religião, ou comunidade religiosa, que beneficie de um regime fiscal mais favorável que as restantes?
  - Os benefícios fiscais concedidos às religiões e comunidades religiosas são, a todos os títulos, (in)justificados?
  - O tratamento diferenciado concedido à Igreja Católica é, como defendem alguns autores (i), e alguns opinantes (ii), uma compensação pelos danos que lhe foram causados pela I República (iii)?
    - i. Como, por exemplo, o Professor Manuel Pires, *in* Comentários “Isenção de Impostos”, Concordata entre a Santa e a República Portuguesa (1940), Texto integral da Concordata e do Acordo Missionário, Estudos, Comentários, Legislação Executória / Coord. de Manuel Saturnino Costa Gomes, Lisboa: Livraria Almedina, 2001. Pág. 147, segundo o qual, as isenções “*constituem um elemento de compensação pelas amputações patrimoniais que a Igreja sofreu em certas épocas não muito longínquas*”.
    - ii. Fernanda Cândia, jornalista, fez publicar no Diário de Notícias de 12/11/2010, um artigo de opinião, sob o título “Imposto Religioso”, que concluía assim: «*Vai fazer um século que a liberdade religiosa foi declarada em Portugal. Num país onde até então era crime propagar doutrinas “contrárias aos dogmas católicos” e celebrar actos públicos de outras confissões, era-se livre*

*de professar qualquer religião, ou religião nenhuma. Durante algum tempo depois de 1911, é certo, foi como se ser católico fosse crime. Mas, cem anos depois, é mais que altura de dar essas contas por saldadas. E perceber que, se tirar a todos para dar aos padres é sempre imoral, tirar aos pobres, e em tempo de escassez, é uma ignomínia.».*

- iii. Referência à perseguição religiosa que foi feita à Igreja Católica logo após a revolução de 5 de Outubro de 1910, sobretudo pela designada “*justiça republicana*”, protagonizada por Afonso Costa e pelo seu Partido Republicano Português, com uma marca vincadamente anticlerical e que foi denominado como o “*terror republicano*”.

Este pode ser um tema apaixonante, um tema de apaixonados e um tema capaz de exacerbar paixões.

O seu tratamento, sob pena de descambar na mera “conversa de tertúlia” exige, pois, temperança, racionalidade e rigor científico.

Porque este é um trabalho no âmbito do mestrado em Direito – Ciências Jurídico-Económicas e porque tratará do Direito Fiscal das Religiões, dentro do limite físico estabelecido estaremos perante o Direito, o Direito Fiscal, a Economia e Finanças Públicas e as Religiões.

O trabalho está dividido em dois grandes capítulos, nos quais se procurará fornecer um contributo científico à análise das temáticas (i) da relevância material do reconhecimento da existência de um Direito Fiscal das Religiões e (ii) da compreensão dos fundamentos em que se alicerça o diferente estatuto fiscal previsto para as religiões.



## Há um Direito Fiscal das Religiões?

A resposta à pergunta em título não é taxativa, nem se pode encontrar na doutrina disponibilizada por muitos e insignes autores.

Uma resposta – ou, pelo menos, instrumentos que auxiliem a sua procura –, há-de ser encontrada no fim do presente capítulo, depois de, com alguma exaustão, procurarmos entender se esta - a tributação das diferentes religiões e comunidades religiosas, - é um domínio específico da tributação em Portugal e, no caso de ser, saber se aqui devemos falar de Direito Fiscal ou de Direito Tributário (?) e se, em matéria de impostos, é mais adequado falar de Religiões ou de Religião (?).

As perguntas às quais se procurará responder não são meras questões semânticas.

Para além das diferenças substantivas entre “Direito Fiscal” e “Direito Tributário” e da diferença que sempre resulta do uso do plural “Religiões” ou do singular “Religião”, as respostas encontradas traduzem a opção do autor, já feita e já declarada pela própria pergunta que encima o presente capítulo.

Chegar-se-á a uma conclusão e, dentro desta, a um projecto de definição de **Direito Fiscal das Religiões**.

### I - “Direito Fiscal” ou “Direito Tributário”?

Ao Estado (em sentido amplo: e aos demais entes públicos) estão legalmente atribuídas funções, cuja execução, a favor da sociedade, visam a satisfação de necessidades colectivas, ainda que, por vezes, individualmente consideradas.

Cabe aqui uma primeira grande divisão entre os que defendem o “*Estado Mínimo, com pouca despesa pública e baixos impostos*”, onde o cidadão valha para si e para quem “*o papel do Estado é essencialmente o de providenciar a defesa em relação a ataques de países estrangeiros, a segurança e paz interna e as infraestruturas necessárias ao desenvolvimento que nenhum privado quererá suportar sozinho*”<sup>1</sup> e os que, distantemente daqueles, perspectivam o “*Estado de Bem-Estar ou Providência*”, um Estado que protege todos os cidadãos e que responde às suas principais necessidades e que, para tanto, “*advoga um papel bastante mais pró-activo do sector público, sobretudo na função redistribuição,*

---

<sup>1</sup> Pereira, Paulo Trigo, **Economia e Finanças Públicas, Da Teoria à Prática**, Com capítulo sobre a crise, 4ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2013, pág. 9.

*pretendendo assegurar que todos os indivíduos tenham acesso a um rendimento mínimo, a um conjunto de outros bens primários necessários à sua formação como cidadãos autónomos (educação, cuidados básicos de saúde, etc.) e que estejam cobertos dos riscos associados a um conjunto de contingências sociais (desemprego, doença, etc.)”<sup>2</sup>.*

A execução de tais funções, minimizadas ou maximizadas, exige que o Estado tenha à sua disposição recursos humanos e meios materiais que têm de ser uns remunerados e outros adquiridos, o que significa que o Estado tem de dispor dos meios financeiros adequados para tanto, meios financeiros que são cada vez mais significativos e relevantes, na justa dimensão em que as necessidades colectivas aumentam.

Em maior ou menor medida, consoante tenha menos ou mais receitas patrimoniais próprias, o Estado tem de contrair empréstimos e de se financiar junto dos cidadãos e das empresas, isto é, junto da economia nacional, o que faz através da criação de normas legais que lhe permita coactivamente ter a receita de que tanto precisa, para poder realizar a despesa a que tanto está obrigado.

Temos, assim, que o Estado recorre a três tipos de receitas: as patrimoniais, os empréstimos e os tributos, a que correspondem, de acordo com Casalta Nabais, três “direitos”: “1) o <direito patrimonial> relativo às receitas patrimoniais dos entes públicos, derivadas do património mobiliário (ou carteira de títulos), do domínio rural e das explorações industriais e comerciais de utilidade pública;<sup>3</sup> 2) o <direito de crédito público>, que disciplina o recurso ao crédito por parte das entidades públicas e a gestão da dívida pública; e 3) o <direito tributário> ou direito das receitas coactivas do Estado e demais entes públicos em que, por seu turno, ainda se destaca o <direito fiscal> ou direito relativo ao mais importante sector das receitas coactivas – as receitas coactivas unilaterais ou impostos”<sup>4</sup> (sublinhado nosso).

Sobre o que é o **imposto**, aprendemos com Teixeira Ribeiro, que este é uma “**prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos**”<sup>5</sup>.

Outros autores convergem com Casalta Nabais na consideração de que o Direito Fiscal é o direito dos impostos e o Direito Tributário é o direito de todas as receitas coactivas do Estado,

---

<sup>2</sup> Idem, idem, pág. 10.

<sup>3</sup> Não me parece descabido que aqui se acrescente, como receita patrimonial, as rendas do património imobiliário.

<sup>4</sup> Nabais, José Casalta, **Direito Fiscal**, 4ª Edição, 2ª Reimpressão da Edição de Setembro de 2006, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008, pág. 5 e 6.

<sup>5</sup> Ribeiro, José Joaquim Teixeira, **Lições de Finanças Públicas**, 5ª Edição, Refundida e Actualizada (Reimpressão), Coimbra: Coimbra Editora, 1977. Pág. 258.

assim, em sentido amplo, sejam estas receitas unilaterais ou não, sejam os impostos, as contribuições especiais, as taxas e as outras obrigações parafiscais, como a contribuição para a Segurança Social.

Alguns autores vão ainda mais longe, como por exemplo Leite de Campos, que num ensaio de definição diz que o Direito Tributário é um “*compósito, integrado por um Direito das Obrigações tributárias; pelo Direito do Procedimento Administrativo Tributário; pelo Direito do Processo Tributário; pelo Direito Criminal Tributário; pelo Direito Internacional Tributário, etc.*”<sup>6</sup>.

Saldanha Sanches, sem excluir o lugar do Direito Tributário, que abrange “*certos encargos coactivos que não são impostos*”, é peremptório: “*Temos assim o Direito Fiscal como o direito dos impostos. E ao seu redor, podemos encontrar uma realidade mais vasta, com contornos menos definidos, a que podemos chamar ciência fiscal ou, na designação mais correntemente adoptada entre nós, fiscalidade, abrangendo uma área que alcança a economia da tributação; uma área determinante para a técnica fiscal onde se trata de questões que, sem terem a natureza jurídica, fazem parte integrante dos problemas que devem ser considerados pelo legislador fiscal*”<sup>7</sup> (sublinhado nosso).

Porém, há quem não distinga uma ou outra definição para o “direito dos impostos” e até opte, para identificar o direito que disciplina os impostos, pelo Direito Tributário. Tal é o caso de Soares Martinez que diz: “*O <Direito dos Impostos>, <Direito Tributário>, ou <Direito Fiscal>, é o ramo do Direito Financeiro que corresponde à insuficiência do património e do domínio para suportarem as despesas crescentes das comunidades políticas*”<sup>8</sup>, para mais adiante acrescentar “*E tendo o termo <tributo> raízes na nossa língua que não o afastam do conceito de imposto, afigura-se legítimo, e até conveniente, empregar a expressão <Direito Tributário> com o significado de <Direito Fiscal>, ou <Direito dos Impostos>.*”<sup>9</sup>.

Nesta matéria, se por um lado se destaca alguma divergência doutrinal, por outro, é cristalino o peso da tendência maioritária. O aqui autor tem, pois, de definir a sua opinião:

Concordando que **imposto** é um tributo, mas que, tendo em conta a sua definição, tal como é dada pelo Professor Teixeira Ribeiro, que o aqui autor respeitosamente subscreve, o **imposto** é diferente dos demais tributos (taxas, contribuições, etc.). Por outras palavras, porque só os impostos são uma “*prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção,*

---

<sup>6</sup> Campos, Diogo Leite de; Campos, Mónica Horta Neves Leite de, **Direito Tributário**, 2ª Edição, Coimbra, Livraria Almedina, 2003, pág. 51.

<sup>7</sup> Sanches, J.L. Saldanha, **Manual de Direito Fiscal**, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, pág. 9 e 10.

<sup>8</sup> Martinez, Soares, **Direito Fiscal**, 10ª Edição (Reimpressão), Coimbra, Livraria Almedina, 2003, pág. 22.

<sup>9</sup> Idem, idem, pág. 24.

*exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos*”, é conveniente que haja uma denominação mais ampla, destinada a designar o Direito que é comum a todos os tributos, que será o Direito Tributário, e que haja uma outra designação mais restrita, destinada a identificar o Direito que rege os impostos, que será o Direito Fiscal.

Assim, porque o que está em causa neste estudo são sobretudo as normas jurídicas relativas a impostos, isto é, do Direito Fiscal – embora se analisem, ainda e pela sua relevância, algumas normas do Direito Tributário (como, por exemplo, a Lei Geral Tributária) –, e outras normas fiscais contidas em legislação extravagante, de fontes diferentes, que conferem aos seus destinatários, pessoas colectivas reconhecidas pelo Estado como Igrejas ou comunidades religiosas, um estatuto **fiscal** próprio, isto é, uma relação específica destas com o Estado no domínio dos **impostos** vigentes em Portugal, então, sem prejuízo de que possam ser subsidiariamente abordadas questões tributárias, à primeira pergunta, sobre se Direito Fiscal ou Direito Tributário, justificando-se na preponderância das normas estudadas, a resposta é: **Direito Fiscal**.

## II - “Religiões” ou “Religião”?

Por seu turno, a relação do Estado Português com a actividade religiosa, diferentemente do que se passa em outros Estados, nas suas relações com diferentes religiões, é caracterizada pela inexistência de uma “religião oficial”, característica típica do designado Estado laico, ou Estado não confessional, pela clara separação entre o Estado e as Igrejas e comunidades religiosas, ou entre o temporal e o espiritual, pelo reconhecimento do fenómeno religioso como integrado no núcleo essencial dos direitos fundamentais dos cidadãos (isto é, da pessoa humana) e pela liberdade de organização e de acção das igrejas e outras comunidades religiosas.

A laicidade do Estado, ou a sua não confessionalidade, não é um alheamento da questão religiosa. É, antes, a melhor forma do Estado poder garantir a liberdade de consciência, de religião e de culto a todos e, segundo Paulo Adragão, não confessionalidade “*não deve confundir-se com a neutralidade religiosa, que está ausente da letra e do espírito da Constituição*”, cuja interpretação “*revela um modelo de não identificação entre o poder*

*político e a religião, caracterizado pela separação relativa, compatível com o reconhecimento, até certo ponto, da vertente social da liberdade religiosa*”<sup>10</sup>.

Diz Jorge Miranda que “*a liberdade religiosa não consiste apenas em o Estado a ninguém impor qualquer religião ou a ninguém impedir de professar determinada crença*”. O ilustre Professor acrescenta que a liberdade religiosa “*Consiste ainda, por um lado, em o Estado permitir ou propiciar a quem seguir determinada religião o cumprimento dos deveres que dela decorrem (em matéria de culto, de família ou de ensino, por exemplo) em termos razoáveis. E consiste, por outro lado (e sem que haja qualquer contradição), em o Estado não impor ou não garantir com as leis o cumprimento desses deveres.*”<sup>11</sup>.

Voltando a Paulo Adragão, ficamos a saber que “*A cooperação entre o Estado e as confissões religiosas é entretanto uma possibilidade e não uma obrigação, não caracterizando, assim, o regime constitucional*”, ao que logo acrescenta “*No entanto, um mínimo de cooperação é necessário para garantir e favorecer a efectivação da liberdade religiosa individual e colectiva (art. 9º, alíneas b) e d), da Constituição)*”<sup>12</sup>.

Tanto a separação entre as Igrejas e o Estado, como a liberdade de consciência, de religião e de culto integram o elenco dos direitos fundamentais<sup>13</sup> e, também, pela sua importância, o elenco das matérias em relação às quais estão fixados exigentes limites materiais da revisão da Constituição<sup>14</sup>.

Neste quadro, tendo em conta que é de liberdade de religião e de fenómeno religioso que se fala, mas também é de relação entre o Estado e as Igrejas e as comunidades religiosas, pareceria, assim, que as matérias fiscais pudessem enquadrar-se, indiferentemente, num Direito Fiscal da Religião ou num Direito Fiscal das Religiões.

Os critérios para uma opção, portanto, têm de ser outros e, no caso, são dois:

- (1) As fontes legislativas de que emanam as normas concretas que têm relevância fiscal, porque essas fontes são diferentes, e
- (2) Porque diferentes são, no seu conteúdo e alcance, tais normas.

---

<sup>10</sup> Adragão, Paulo Pulido, **Levar a sério a Liberdade Religiosa, Uma Refundação Crítica dos Estudos Sobre Direito das Relações Igreja-Estado**, Porto: Edições Almedina, S.A., 2012, pág. 73.

<sup>11</sup> Miranda, Jorge - **Manual de Direito Constitucional**, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 3ª Edição, revista e actualizada, Coimbra Editora, 2000, pág. 409.

<sup>12</sup> Adragão, Paulo Pulido, **Levar a sério a Liberdade Religiosa, Uma Refundação Crítica dos Estudos Sobre Direito das Relações Igreja-Estado**, Porto: Edições Almedina, S.A., 2012, pág. 73 e 74.

<sup>13</sup> Cfr. Art. 41º da Constituição da República Portuguesa.

<sup>14</sup> Cfr. Art. 288º, alíneas c) e d), da Constituição da República Portuguesa.

(1)

São duas as fontes de que emanam as normas que regulam a relação entre o Estado e as Igrejas e comunidades religiosas, no que respeita a impostos: o Direito Português e o Direito Internacional Público.

Assim, em consideração, temos a Lei nº 16/2001, de 22 de Junho, designada Lei da Liberdade Religiosa e os tratados (ou convenções, ou acordos) internacionais,

- (i) a Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé<sup>15</sup>, que regula, entre outras matérias, as matérias fiscais referentes à actividade da Igreja Católica em Portugal, e
- (ii) os dois Acordos celebrados entre a República Portuguesa e o Imamat Ismaili<sup>16</sup>, que regulam diferentes matérias, entre elas as questões fiscais referentes à comunidade dos muçulmanos Shia Imami Ismaili (Ismaelitas), o que faz, no primeiro, por simples remissão para a Lei da Liberdade Religiosa, e no segundo, relativo à fixação da sua Sede em Portugal, estatutando normas fiscais próprias.

Sobre os tratados (ou convenções, ou acordos) internacionais, convirá ter presente o seguinte: É o Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça, no seu art. 38º, que serve de referência aos autores quando são chamados a elencar as fontes formais do Direito Internacional, as quais são: os **tratados internacionais**, o costume internacional, os princípios gerais de Direito, a doutrina e, por fim, a jurisprudência.

Segundo Gonçalves Pereira e Fausto Quadros, o tratado internacional é “*um acordo de vontades, em forma escrita, entre sujeitos de Direito Internacional, agindo nessa qualidade, de que resulta a produção de efeitos jurídicos*”<sup>17</sup>.

Temos, portanto, que o tratado internacional é

- (i) um acto voluntário,
- (ii) tem a solenidade da forma escrita,

---

<sup>15</sup> Cfr. Concordata de 1940, celebrada em 7 de Maio de 1940 e aprovada pela Lei nº 1984 de 30 de Maio de 1940, substituída pela Concordata de 2004, celebrada em 18 de Maio de 2004 e aprovada pela Resolução da Assembleia da República nº 74/2004, publicada em 16 de Novembro.

<sup>16</sup> Cfr. Acordo celebrado em 8 de Maio de 2009 e aprovado pela Resolução da Assembleia da República nº 109/2010, publicada em 24 de Setembro e Acordo celebrado em 3 de Junho de 2015, aprovado pela Resolução nº 135/2015, publicada em 27 de Outubro.

<sup>17</sup> Pereira, André Gonçalves; Quadros, Fausto de, **Manual de Direito Internacional Público**. 3ª Edição, Revista e Aumentada (Reimpressão), Coimbra, Almedina, 2001, pág. 173.

(iii) firmado por sujeitos de Direito Internacional (geralmente Estados, mas também organizações internacionais e outras entidades a quem seja reconhecida a personalidade jurídica internacional, como a Santa Sé e o Imamat Ismaili),

(iv) sujeitos que ajam revestidos do *ius imperii* e

(v) tratados dos quais não resultem apenas efeitos morais, como será o caso das declarações meramente políticas e os *gentlemen's agreements*, mas efeitos jurídicos.

A propósito dos efeitos jurídicos dos tratados, Jorge Miranda afirma que “*só quando estes efeitos consistirem na criação ou na modificação de normas estaremos diante de tratados como fonte de Direito*”<sup>18</sup>.

Assim, quanto às convenções ou tratados internacionais e à sua recepção no Direito Português, convém ter presente o disposto na Constituição da República Portuguesa:

**“Artigo 8.º - Direito internacional**

***1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.***

***2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.***

***(...)”***

Ensina Gomes Canotilho, referindo-se aos três grupos de normas do Direito Internacional, - o Direito Internacional geral ou comum, o Direito Internacional Particular e o Direito Internacional Privado, - que nos termos da Constituição, “*quer as normas do direito internacional geral quer as normas do direito internacional particular fazem parte do direito português*”<sup>19</sup>, explicando que “*Relativamente ao **direito internacional particular**, ou seja, o direito convencional constante de tratados ou acordos em que participe o Estado Português (cfr. art. 8º/2), a Constituição parece ter aderido também à tese da <recepção automática, condicionada> apenas ao facto de a eficácia interna depender da sua <publicação oficial>*”. Mas, diz o mesmo autor: “*Poderão suscitar-se dúvidas, motivadas pelo facto de a Constituição falar em «normas constantes de convenções internacionais <regularmente ratificadas ou aprovadas>», se considerarmos a ratificação e aprovação como os actos internos inseridos no processo de criação do direito internacional transformadores da norma*

---

<sup>18</sup> Miranda, Jorge, **Curso de Direito Internacional Público**, Cascais, Principia, Publicações Universitárias e Científicas, 2002, pág. 56.

<sup>19</sup> Canotilho, J.J. Gomes, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 5ª Edição, Coimbra, Livraria Almedina, 2002, pág 815.

*de direito internacional em norma do direito interno (sistemas de transformação implícita). No entanto, como os requisitos constitucionais de ratificação e/ou aprovação são requisitos de <validade> do tratado, pode dizer-se que a ideia do legislador constituinte foi a de aceitar a vigência das <normas> internacionais como tais e não como <normas internas>”<sup>20</sup>.*

Como quer que seja, Gomes Canotilho garante a existência de, pelo menos, a “*paridade hierárquico-normativa*” entre as normas das convenções internacionais, ratificadas ou aprovadas e publicadas, com os actos legislativos internos.

Apesar de garantida a paridade entre normas das convenções internacionais recebidas no direito nacional e as que provêm de actos legislativos internos, a sua diferente fonte original tem uma repercussão imediata e não dispicienda, traduzida no grau de dificuldade de alteração de tais normas: a alteração de umas e outras normas segue vias diferentes.

As normas que provêm de actos legislativos internos são alteráveis apenas pelo normal exercício da soberania legislativa nacional, ao passo que a alteração das normas introduzidas no direito interno pelos tratados internacionais só pode acontecer em resultado da conjugação da soberania das partes subscritoras, isto é, por acordo.

Deste modo e em suma:

- a) A Lei da Liberdade Religiosa, como lei nacional, pode ser revista unilateralmente pelo órgão legislador, ainda que a alteração deva ser precedida da audição dos interessados;
- b) A Concordata e os Acordos com o Imamat Ismaili, sendo instrumentos de Direito Internacional que traduzem acordos entre Estados ou entre o Estado e pessoas jurídicas internacionais, só podem ser revistos por acordo entre os signatários.

## (2)

Há diferenças entre as normas atinentes às questões fiscais inscritas na Lei da Liberdade Religiosa (**LLR**), no segundo Acordo entre a Republica Portuguesa o Imamat Ismaili (**AII**) e na Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé (**Concordata**), diferenças que, não sendo muitas, nem muito significativas, com excepção das introduzidas pelo AII, estão patentes nos seguintes “Quadros comparativos de normas” e comentários:

---

<sup>20</sup> Idem, idem.



## Quadros comparativos de normas e comentários

### Quadro A – Normas que excluem da sujeição a qualquer imposto

LLR		Concordata	
art. 31º	<i>1 – As igrejas e demais comunidades religiosas podem livremente, sem estarem sujeitas a qualquer imposto:</i>	art. 26º	<i>1 – A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9º e 10º, não estão sujeitas a qualquer imposto sobre:</i>
	<i>a) Receber prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos, bem como donativos para a realização dos seus fins religiosos, com carácter regular ou eventual;</i>		<i>a) As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos;</i>
	<i>b) Fazer colectas públicas, designadamente dentro ou à porta dos lugares de culto, assim como dos edifícios ou lugares que lhes pertençam;</i>		<i>b) Os donativos para a realização dos seus fins religiosos;</i>
	<i>c) Distribuir gratuitamente publicações com declarações, avisos ou instruções em matéria religiosa e afixá-las nos lugares de culto.</i>		<i>c) O resultado das colectas públicas com fins religiosos;</i>
	<i>2 – Não está abrangido pelo disposto no número anterior o preço de prestações de formação, terapia ou</i>		<i>d) A distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções religiosas e sua afixação nos lugares de culto.</i>

	<i>aconselhamento espiritual, oferecidas empresarialmente.</i>		
<b>AII</b>			
art. 11º	<i>1 – Os donativos e legados feitos pelo Imamat Ismaili ou pelo Imam<sup>21</sup>, no âmbito das suas funções oficiais ou recebidos pelo Imamat Ismaili ou pelo Imam, assim como o rendimento recebido pelos mesmos, incluindo mais-valias, assim como os bens detidos pelo Imamat Ismaili ou o Imam, não serão sujeitos a qualquer imposto, incluindo impostos sobre rendimentos ou património.</i>		
	<i>2 – Sem prejuízo da aplicação de disposições mais favoráveis, que sejam concedidas pela República Portuguesa a qualquer outra instituição religiosa, as disposições do parágrafo 1º não se aplicam:</i>		
	<i>a) Aos rendimentos provenientes de qualquer actividade de negócios exercida directamente em Portugal nem aos activos ligados a tal actividade;</i>		
	<i>b) A juros e outros rendimentos de investimento, quer devidos quer pagos por qualquer residente em Portugal ou efectivamente ligado à actividade de um estabelecimento estável ou com base fixa em Portugal, como previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas português;</i>		
	<i>3 – O rendimento referido no parágrafo 2 b) deve ser sujeito à retenção na fonte, de carácter definitivo, de acordo com a legislação relativa à tributação do Rendimento das Pessoas Colectivas da República Portuguesa.</i>		

Comentários:

1. As normas do Quadro (A) são as únicas que se referem à “exclusão da sujeição” a qualquer imposto.
2. A “exclusão da sujeição” a impostos encontra-se tratada mais adiante, em capítulo próprio.
3. As receitas ou rendimentos abrangidos pela “exclusão da sujeição” a qualquer imposto são equivalentes entre os três conjuntos normativos.
4. O imposto a que principalmente os destinatários destas normas não estão sujeitos é o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

<sup>21</sup> Refere-se ao Imam dos Muçulmanos Shia Imami Ismaili, personificando o Imamat Ismaili em qualquer momento na História, designado de acordo com a lei consuetudinária aplicável (Cfr. art. 1º b) do AII).

5. O art. 31<sup>a</sup>, n° 1, alínea b) da LLR, quanto às colectas públicas, fixa uma limitação que não tem paralelo na Concordata, ou seja, a “exclusão da sujeição” a qualquer imposto das colectas públicas está confinada às que forem feitas “*dentro ou à porta dos lugares de culto, assim como dos edifícios ou lugares que lhes pertençam*”.
6. Por seu turno, e ainda quanto às colectas públicas (mesma norma), o legislador nacional parece não ter querido restringir as colectas públicas das Igrejas e comunidades religiosas aos “fins religiosos”, restrição que está fixada para a Igreja Católica, na Concordata.
7. Para se ter uma definição sobre o que são os “fins religiosos”, deve recorrer-se à que se encontra contida no art. 21º, n° 1, alínea a) da LLR que diz serem “*Fins religiosos, os de exercício do culto e dos ritos, de assistência religiosa, de formação dos ministros do culto, de missionação e difusão da confissão professada e de ensino da religião*”.
8. O art. 31º, n° 2 da LLR, que exclui da “exclusão da sujeição” a qualquer imposto “*o preço de prestações de formação, terapia ou aconselhamento espiritual, oferecidas empresarialmente*”, não tem equivalente na Concordata.
9. O art. 11º, n° 1 do AII, não se limita a conceder o benefício à pessoa jurídica, que é o Imamat Ismaili, estendendo-o ao seu Imam, o seu líder, uma pessoa singular, desta forma criando uma excepção incompreensível e injustificada, que não encontra qualquer equivalência no espírito da LLR e da Concordata.
10. A “exclusão da sujeição” a qualquer imposto, fixada na LLR a favor das Igrejas e demais comunidades religiosas, está dependente da aquisição, por parte destas, de personalidade jurídica que se obtém pela inscrição no Registo das Pessoas Colectivas Religiosas (RPCR)<sup>22</sup>, conforme art. 33º da LLR.
11. O reconhecimento da personalidade civil das pessoas jurídicas canónicas, que não estejam já reconhecidas pela Concordata, faz-se através da inscrição em registo próprio do Estado, conforme o n° 3 do art. 10º da Concordata. O registo próprio é o Registo das Pessoas Jurídicas Canónicas (RPJC)<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Cfr. Decreto-Lei n° 134/2003, de 28 de Junho.

<sup>23</sup> Cfr. Decreto-Lei n° 19/2015, de 3 de Fevereiro.

### Quadro B – Normas que isentam de impostos sobre o património

LLR		Concordata	
art. 32º	<i>1 – As pessoas colectivas religiosas inscritas estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, sobre:</i>	art. 26º	<i>2 - A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9º e 10º, estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, sobre:</i>
	<i>a) Os lugares de culto ou outros prédios ou partes deles directamente destinados à realização de fins religiosos;</i>		<i>a) Os lugares de culto ou outros prédios ou partes deles directamente destinados à realização de fins religiosos;</i>
	<i>b) As instalações de apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos;</i>		<i>b) As instalações de apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos;</i>
	<i>c) Os seminários ou quaisquer estabelecimentos efectivamente destinados à formação dos ministros do culto ou ao ensino da religião;</i>		<i>c) Os seminários ou quaisquer estabelecimentos destinados à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica;</i>
	<i>d) As dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) a uso de instituições particulares de solidariedade social;</i>		<i>d) As dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) a uso de instituições particulares de solidariedade social;</i>
	<i>e) Os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d)</i>		<i>e) Os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d)</i>

	<i>desde que não estejam destinados a fins lucrativos.</i>		<i>desde que não estejam destinados a fins lucrativos;</i>
			<i>f) Os bens móveis de carácter religioso, integrados nos imóveis referidos nas alíneas anteriores ou que deles sejam acessórios.</i>
<b>AII</b>			
<i>art. 11º</i>	<i>4 – O Imamat Ismaili estará isento de qualquer imposto local ou nacional sobre bens imóveis, no que diz respeito às instalações da Sede.</i>		

Comentários:

1. Nas normas deste Quadro já não se fala de exclusão da sujeição a impostos, mas agora de “isenção” de impostos.
2. A “isenção” de impostos encontra-se tratada mais adiante, em capítulo próprio.
3. Quanto à definição de “fins religiosos”, vide comentário 7 ao Quadro (A).
4. O principal imposto a que se referem estas normas é, actualmente, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).
5. A alínea c), do nº 1, do art. 32º da LLR, tem como diferença do seu paralelo na Concordata a existência do advérbio de modo “efectivamente”. A introdução deste advérbio visa especificar o modo “efectivo” como o particípio passado verbo “destinar” deve ser verificado para que a “isenção” se possa produzir.
6. A alínea f), do nº 1, do art. 26º da Concordata, que confere a “isenção” de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local sobre “*os bens móveis de carácter religioso, integrados nos imóveis referidos nas alíneas anteriores ou de deles sejam acessórios*” não tem correspondente na Lei da Liberdade Religiosa.
7. Ainda que o nº 4 do art. 11º do AII restrinja a isenção às “*instalações da Sede*”, que é a Sede Mundial, tenha-se presente que esta expressão “*significa os edifícios ou partes de edifícios e terrenos contíguos utilizados exclusivamente para executar a missão oficial e desempenhar as funções oficiais do Imamat Ismaili, incluindo as instalações centrais da Sede, as instalações da Delegação do Imamat Ismaili em Lisboa e a residência oficial do Imam*” e que a LLR, para a qual remete o 1º Acordo entre a República Portuguesa e o Imamat Ismaili, lhe concede tal benefício a mais instalações e edifícios.

8. Não pode ficar sem referência a extensão da isenção à residência oficial do Imam, medida sem paralelo na LLR e na Concordata.

**Quadro C – Normas que isentam de impostos sobre a transmissão de bens**

<b>LLR</b>		<b>Concordata</b>	
<i>art. 32º</i>	<i>2 - As pessoas colectivas religiosas inscritas estão igualmente isentas do imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes, quanto:</i>	<i>art. 26º</i>	<i>3 - A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9º e 10º, estão isentas do imposto do selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre:</i>
	<i>a) Às aquisições de bens para fins religiosos;</i>		<i>a) Aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos;</i>
	<i>b) Aos actos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas colectivas religiosas.</i>		<i>b) Quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos;</i>
			<i>c) Actos de instituição de fundações, uma vez inscritas no competente registo do Estado nos termos do artigo 10º</i>
<b>AII</b>			
<i>art. 11º</i>	<i>5 – O Imamat Ismaili e o Imam estarão isentos de imposto de selo, assim como de quaisquer outros impostos sobre transacções, aplicáveis à aquisição ou à venda de bens móveis ou imóveis utilizados ou a utilizar para as suas funções oficiais.</i>		
	<i>6 – O Imamat Ismaili e o Imam estarão isentos de quaisquer impostos ou direitos sobre a compra, propriedade, registo, utilização ou venda de veículos terrestres,</i>		

	<i>aéreos ou marítimos, incluindo peças sobressalentes e consumíveis, utilizados para as suas funções oficiais.</i>
--	---

#### Comentários:

1. Nas normas deste Quadro, continua a falar-se de “isenção” de impostos, já não qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, mas dos impostos que incidam sobre a transmissão de bens em que os destinatários das normas estejam na posição de adquirentes.
2. A “isenção” de impostos encontra-se tratada mais adiante, em capítulo próprio.
3. Quanto à definição de “fins religiosos”, vide comentário 7 ao Quadro (A).
4. A referência na LLR (que é de 2001) ao “imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações” resulta do facto de que o imposto que, em parte, o substituiu, o Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) só entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004.
5. Quer o nº 2 do art. 32º da LLR, quer o nº 3 do art. 26º da Concordata, no que respeita aos impostos relativamente aos quais se fixa a “isenção”, devem ser sujeitos a uma interpretação que tenha em conta a *ratio legis* e não a *letra da lei* e, assim, uma interpretação *extensiva*, “*que assume a forma de extensão teleológica: a própria razão de ser da lei postula a aplicação a casos que não são directamente abrangidos pela letra da lei mas são abrangidos pela finalidade da mesma*”<sup>24</sup>.
6. Deve ter-se em conta que o conceito de “transmissão”, com ou sem *traditio*, é muito amplo, nele se incluindo actos que não eram tidos como transmissão, como, por exemplo uma procuração irrevogável para alienação, contrato-promessa de aquisição com livre cedência de posição contratual, contrato de arrendamento ou de subarrendamento com duração superior a trinta anos, etc.
7. Deve ter-se, ainda, em conta que neste conceito de “transmissão” se incluem figuras parcelares da propriedade, como o usufruto, a raiz ou nua propriedade, o direito de superfície e proprietário do solo, o direito de uso e habitação, e as servidões prediais.
8. Quanto à “isenção” do imposto de selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens ou quaisquer outros com incidência patrimonial, a Lei da Liberdade Religiosa (Art. 32º, nº 2, alínea a)) isenta “*as aquisições de bens para fins religiosos*”, sejam essas aquisições

<sup>24</sup> Machado, João Baptista, **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**, 12ª Reimpressão, Coimbra, Livraria Almedina, 2000, pág. 185 e 186.

onerosas ou gratuitas, sejam aquisição de bens imóveis ou móveis, enquanto a Concordata (Art. 26º, nº 3, alíneas a) e b)) isenta as “*aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos*” e “*quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos*”, parecendo deixar de fora as aquisições de bens móveis a título oneroso. Porém, pela aplicação do disposto na alínea f), nº 2, do art. 26º da Concordata, essa “isenção” pode obter-se.

9. O AII, com os seus nºs 5 e 6 do art. 11º, introduz mais anomalias no sistema de benefícios às religiões: isenta de IS e IMT as aquisições de imóveis e móveis que o Imam, ele próprio, faça e, pasme-se, isenta de quaisquer impostos a compra e venda, detenção, registo e utilização de viaturas, aeronaves e embarcações, incluindo sobressalentes e consumíveis, nos quais se encontram os lubrificantes e combustíveis, quando utilizados nas funções oficiais, entre as quais se encontram, à cabeça, as funções religiosas (Cfr. art. 4º do AII).

#### **Quadro D – Normas sobre a dedução e a percepção de receitas fiscais**

<b>LLR</b>		<b>Concordata</b>	
<i>art. 32º</i>		<i>art. 26º</i>	<i>4 – A autoridade eclesiástica responsável pelas verbas que forem destinadas à Igreja Católica, nos termos do artigo seguinte, está isenta de qualquer imposto sobre essa fonte de rendimento.</i>
	<i>3 – Os donativos atribuídos pelas pessoas singulares às pessoas colectivas religiosas inscritas para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares são dedutíveis à colecta, nos termos e limites fixados nas alíneas b) e c) do nº 1 do artigo 63º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, sendo a sua importância considerado em 130%</i>		<i>6 – A República Portuguesa assegura que os donativos feitos às pessoas jurídicas canónicas, referidas nos números anteriores, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos desta Concordata, produzem o efeito tributário de dedução à colecta, nos termos e limites do direito português.</i>



	<i>do seu quantitativo<sup>25</sup>.</i>		
	<i>4 – Uma quota equivalente a 0,5% do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, liquidado com base nas declarações anuais, pode ser destinada pelo contribuinte, para fins religiosos ou de beneficência, a uma igreja ou comunidade religiosa radicada no País, que indicará na declaração de rendimentos, desde que essa igreja ou comunidade religiosa tenha requerido o benefício fiscal.</i>		
	<i>5 – As verbas destinadas, nos termos do número anterior, às igrejas e comunidades religiosas são entregues pelo Tesouro às mesmas ou às suas organizações representativas, que apresentarão na Direcção-Geral dos Impostos relatório anual do destino dado aos montantes recebidos.</i>	<i>27º</i>	<i>1 - A Conferência Episcopal Portuguesa pode exercer o direito de incluir a Igreja Católica no sistema de percepção de receitas fiscais previsto no direito português. 2 – A inclusão da Igreja Católica no sistema referido no número anterior pode ser objecto de acordo entre os competentes órgãos da República e as autoridades eclesiásticas competentes.</i>
	<i>6 – O contribuinte que não use a faculdade prevista no nº 4 pode fazer uma consignação fiscal equivalente a favor de uma pessoa colectiva de utilidade pública de fins de beneficência ou de assistência ou</i>		

<sup>25</sup> Redacção dada pela Lei nº 91/2009, de 31 de Agosto.

	<i>humanitários ou de uma instituição particular de solidariedade social, que indicará na sua declaração de rendimentos.</i>		
	<i>7 – As verbas a entregar às entidades referidas nos n.ºs 4 e 6 devem ser inscritas em rubrica própria no Orçamento do Estado.</i>		
<b>AII</b>			
<i>art. 11º</i>	<i>8 – Os donativos feitos ao Imamat Ismaili serão dedutíveis para efeitos fiscais, de acordo com a legislação portuguesa aplicável a donativos feitos a instituições religiosas.</i>		

#### Comentários:

1. O art. 27º da Concordata, vem fixar que, sem prejuízo do que possam fazer as pessoas jurídicas canónicas, o exercício de adesão da Igreja Católica<sup>26</sup> ao sistema da percepção de receitas fiscais é feito pela Conferência Episcopal Portuguesa.
2. O art. 26º, nº 4 da Concordata isenta de qualquer imposto a percepção, pela Igreja Católica, de receitas fiscais previstas no direito português, como é actualmente o caso da consignação de 0,5% do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) liquidado, tal como se encontra previsto na LLR.
3. Não pode passar em claro que o legislador tenha fixado, no nº 3 do art. 32º, da LLR, na sua versão original, o efeito que pretendeu para os donativos atribuídos, apenas, pelas pessoas singulares, sendo certo que o que se encontrava previsto correspondia ao estabelecido no art. 63º, nº 1, alínea b) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), embora lhe faltasse a majoração para 130% do valor doado, o que acabou por ser corrigido pela alteração introduzida pela Lei nº 91/2009, de 31 de Agosto, não se compreendendo que equivalente benefício não alcance os donativos concedidos pelas pessoas colectivas.
4. De acordo com a noção dada pelo art. 61º do EBF, “*os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos*

<sup>26</sup> Como se verá adiante, a Igreja Católica tem personalidade própria e não se confunde nem com a com a Sé Apostólica, nem com a Conferência Episcopal, nem com as dioceses, nem com as paróquias, nem com as demais jurisdições eclesiais.

*seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional”.*

5. O nº 5 do art. 32º, da LLR, condiciona a entrega das verbas da consignação fiscal, referidas no número anterior, à apresentação ao Estado, pelos destinatários, de relatório anual do destino dado aos montantes recebidos, norma que não tem paralelo na Concordata.
6. É incompreensível a inclusão da norma contida no nº 6 do art. 32º, da LLR, no quadro do artigo que se refere aos “benefícios fiscais” das “pessoas colectivas religiosas inscritas”. Ora, não só o direito de escolher o beneficiário da consignação fiscal consagrado na norma é um direito geral de qualquer cidadão, qualquer que seja a religião que professe, ou mesmo que não professe nenhuma, como também o direito dos beneficiários referidos na norma de perceberem a receita consignada pelos cidadãos não está dependente da sua ligação ou filiação a Igrejas ou comunidades religiosas.
7. Também a norma contida no nº 7 do art. 32º, da LLR, está incompreensivelmente inserida neste diploma, porque se trata de norma de elaboração do Orçamento do Estado. Aliás, pode perguntar-se se as aludidas verbas não estiverem inscritas no Orçamento do Estado, cessa o direito às mesmas?

#### **Quadro E – Normas de remissão para as outras actividades**

<b>LLR</b>		<b>Concordata</b>	
<i>art. 21º</i>	<i>1 – Independentemente de serem propostos como religiosos pela confissão, consideram-se, para efeitos da determinação do regime jurídico:</i>  <i>a) Fins religiosos, os de exercício de culto e dos ritos, de assistência religiosa, de formação dos ministros do culto, de missionação e difusão da confissão professada e de ensino da</i>	<i>art. 26º</i>	<i>5 – As pessoas jurídicas canónicas, referidas nos números anteriores, quando também desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como, entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à</i>

	<p><i>religião;</i></p> <p><i>b) Fins diversos dos religiosos, entre outros, os de assistência e de beneficência, de educação e de cultura, além dos comerciais e de lucro.</i></p> <p><i>2 – As actividades com fins não religiosos das igrejas e comunidades religiosas estão sujeitas ao regime jurídico e, em especial, ao regime fiscal desse género de actividades.</i></p>		<p><i>respectiva actividade.</i></p>
		12º	<p><i>As pessoas jurídicas canónicas, reconhecidas nos termos do artigo 10º, que, além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvem a respectiva de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português e gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza.</i></p>

Comentários:

1. As normas deste quadro não conferem benefícios de natureza fiscal aos seus destinatários.
2. As normas referidas neste Quadro servem para remeter as actividades não essencialmente religiosas, ou com fins não religiosos, como as educativas, assistenciais, culturais e outras para a sujeição ao regime fiscal aplicável a cada uma das respectivas actividades.

## Quadro F – Normas referentes ao IVA

LLR		Decreto-Lei nº 29/90	
art. 65º	<p><i>1 – As igrejas e comunidades religiosas radicadas no País, bem como os institutos de vida consagrada e outros institutos com a natureza de associações ou fundações, por aquelas fundados ou reconhecidos, e ainda as federações e as associações em que as mesmas se integrem, podem optar pelo regime previsto no nº 1 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de Janeiro, alterado pela Lei nº 52-C/96, de 27 de Dezembro, pelo Decreto-Lei nº 323/98, de 30 de Outubro, pela Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei nº 238/2006, de 20 de Dezembro, enquanto vigorar, não se lhes aplicando, nesse caso, o nº 4 do art. 32º da presente lei<sup>27</sup>.</i></p>	art. 1º	<p><i>1 – A Direcção-Geral dos Impostos procede à restituição do imposto sobre o valor acrescentado correspondente às aquisições e importações efectuadas por instituições da Igreja Católica – Santa Sé, Conferência Episcopal, dioceses, seminários e outros centros de formação destinados única e exclusivamente à preparação de sacerdotes e religiosos, fábricas da igreja, ordens, congregações e institutos religiosos e missionários, bem como associações de fiéis – relativas a:</i></p> <p><i>a) Objectos que se destinem única e exclusivamente ao culto religioso, constante de declarações de importação, facturas ou documentos equivalentes de valor não inferior a 250 euros, com exclusão do IVA, devendo aquele valor respeitar na totalidade àquele tipo de bens;</i></p> <p><i>b) Bens e serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados exclusivamente ao culto, à habitação e formação de sacerdotes e religiosos, ao apostolado e ao</i></p>

<sup>27</sup> Redacção dada pelo art. 131º da Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

			<p><i>exercício da caridade, constante de facturas ou documentos equivalentes de valor não inferior a 1.000 euros, com exclusão do IVA.</i></p> <p><i>2 – As entidades referidas no número anterior podem optar entre a aplicação do regime nele previsto ou a usufruição do benefício fiscal previsto no n.º 4 do art. 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, alterada pelas Leis n.ºs 91/2009, de 31 de Agosto, e 3-B/2010, de 28 de Abril, nos termos e condições a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, caso em que uma quota equivalente a 0,5% do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, liquidado com base nas declarações anuais, lhes pode ser destinada pelo contribuinte, para fins religiosos ou de beneficência<sup>28</sup>.</i></p>
<b>AII</b>			
<i>art. 11.º</i>	<p><i>7 – O Imamat Ismaili terá o direito a um reembolso das quantias correspondentes ao IVA pago sobre os bens, incluindo os veículos acima mencionados e serviços adquiridos ou importados para a sua utilização oficial. A República Portuguesa estabelecerá as condições as condições e os procedimentos para o cumprimento de tal reembolso.</i></p>		

Comentários:

1. As normas deste quadro referem-se ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

<sup>28</sup> Redacção dada pelo art. 132.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

2. O Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de Janeiro (DL 20/90), tem escrito no seu preâmbulo que *“O presente diploma concede algumas isenções de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social, através da restituição pelo Serviço de Administração do IVA do imposto suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços”*.
3. As inúmeras alterações feitas ao DL 20/90, incluindo as revogações e repristinações a prazo, muitas delas feitas pelas leis do Orçamento do Estado, tornaram este diploma num complexo ensarilhado e de difícil exegese.
4. A atribuição do benefício da restituição do IVA às entidades abrangidas pela LLR, colocando-as em paridade com a Igreja Católica, faz todo o sentido e daí que faça igual sentido que o art. 65º nº 1 da LLR estabeleça a remissão para o regime fixado no diploma legal que concedia esse benefício à Igreja Católica, o DL 20/90.
5. O regime inicialmente fixado no DL 20/90, e bem, não colocava o direito à restituição ou reembolso do IVA em alternativa à percepção da receita dos 0,5% do IRS que pode ser consignado por qualquer contribuinte às Igrejas e comunidades religiosas. De tal modo que a alteração à LLR, que foi feita pela Lei nº 91/2009, de 31 de Agosto, corrigiu a versão inicial do nº 1 do art. 65º, colocando-a em paridade com o que estava fixado a favor da Igreja Católica.
6. Agora, com o novo nº 2 do art. 1º do DL 20/90 e com o novo art. 65º, nº 1 da LLR, não só a situação das Igrejas e comunidades religiosas regrediu, como a da Igreja Católica piorou. Mantém-se a paridade - na redução dos benefícios e no descuido da redacção das normas.
7. Como exemplo do descuido com que foram redigidas as normas, temos: a) a menção a uma lei implica, por si, a menção às leis que a tenham alterado. Não é usual, nem adequado, que se faça menção à lei original e a todas as que lhe introduziram alterações, seja porque, tendo em conta o ritmo a que se produzem alterações, tal rol de leis se torna maçadoramente extensa, seja porque rapidamente fica desactualizada; b) A construção do novo nº 2 do art. 1º do DL 20/90 não tem a racionalidade nem a coerência espectável, pois está a dirigir-se às *“entidades referidas no número anterior”*, que são a *“Igreja Católica – Santa Sé, Conferência Episcopal, dioceses, seminários e outros centros de formação destinados única e exclusivamente à preparação de sacerdotes e religiosos, fábricas da igreja, ordens, congregações e institutos religiosos e missionários, bem como associações de fiéis”*, dizendo que estas podem optar entre a restituição do IVA suportado em certas importações e aquisições ou *“a usufruição do benefício fiscal previsto no nº 4 do artigo*

32º da Lei nº 16/2001”, benefício fiscal de que não podem usufruir porque esta lei é dirigida às Igrejas e comunidades religiosas, que para efeitos legais são todas menos a Igreja Católica.

8. Mais uma “entorse” no quadro da fiscalidade religiosa nos é oferecida pelo AII, com este nº 7 do art. 11º. Quando tudo fazia crer que, não obstante as diferenças e a importância social das Igrejas e comunidades religiosas, se caminha para uma igualdade nos direitos, igualdade que se foi conseguindo pela redução de direitos que a Igreja Católica tinha, eis agora o novo “alfa e ómega” que tudo justifica e que tudo alcança. Há um novo “Estado” dentro do Estado.

Como resulta dos seis Quadros supra e dos respectivos comentários, exceptuando as distorções recentemente introduzidas no sistema pelo AII, há diferenças entre as normas da LLR e as da Concordata, mas é possível concluir que não são significativas e que, noutro plano, se pode afirmar que os dois sistemas legais estão a par e se equilibram. Porém, há diferenças.

Num acto de algum esforço intelectual, temperado com alguma generosidade para os que actuaram em nome do Estado Português, uma possível explicação para os termos tão extraordinários em que estão fixados no AII os benefícios de natureza fiscal - a favor do Imamat Ismaili, a favor do Imam e a favor dos Altos Funcionários, - estará na circunstância de se encontrarem reunidas, numa só entidade, duas distintas realidades: a comunidade religiosa e o sujeito de Direito Internacional.

Deste modo, assim pretendendo sinalizar estas diferenças, a diferença da fonte legislativa da LLR e da Concordata e do AII, e a diferença material entre as normas de um e dos outros dois diplomas, à pergunta “Religião ou Religiões?” a resposta é: **Religiões**.



## Conclusão do capítulo

O Direito Fiscal é, segundo o Professor Casalta Nabais, o direito das “*receitas coactivas unilaterais ou impostos*”<sup>29</sup>, ou, noutra expressão do mesmo autor, a disciplina jurídica que “*tem por objecto as normas jurídicas que regulam os impostos*”<sup>30</sup>.

E, *quid juris* para as normas jurídicas que não “*regulam os impostos*”, mas que regulam a situação fiscal e tributária concreta de um grupo homogéneo de pessoas (singulares ou colectivas), ou de actividades específicas? Teremos assim que tais normas jurídicas não integram o Direito Fiscal, enquanto disciplina jurídica?

Acompanho, com a devida vénia, o Professor Casalta Nabais na consideração de que, não excluindo que tais normas são do Direito Fiscal, porém há “*Domínios Específicos da Tributação*”<sup>31</sup>, que aqui me atreveria a designar por “sub-disciplinas” do Direito Fiscal, e que compreendem o conjunto de normas com repercussão tributária que não estão incluídas na codificação dos diferentes impostos, normas que conferem aos destinatários um diferente e especial estatuto fiscal.

Nas 188 páginas que o respeitável autor dos “**Estudos de Direito Fiscal**” dedica aos “*Domínios Específicos da Tributação*”, são mencionados como tais o regime fiscal das Fundações, do Desporto Profissional, do Urbanismo, da Tutela do Ambiente, das Empresas, do Investimento Estrangeiro e dos Contratos Fiscais. É claro que este elenco não é taxativo e, por isso, a ele aqui se poderia juntar, por exemplo, o da Insolvência e, a partir de agora, também, o das Religiões.

Nesta autonomização dos “*Domínios Específicos da Tributação*”, não estamos perante uma qualquer inovação “transcendente” ou “revolucionária”.

No Direito Administrativo, como lugar paralelo ao Direito Fiscal, o Professor Miguel Raimundo defende, muito bem e de modo brilhante, a existência de um “*Direito Administrativo da Religião*”<sup>32</sup>, que define como “*o conjunto das regras e princípios jurídicos de direito administrativo que apresentam uma conexão específica com o fenómeno religioso*”.

---

<sup>29</sup> Nabais, José Casalta, **Direito Fiscal**, 4ª Edição, 2ª Reimpressão da Edição de Setembro de 2006, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008, Pág. 6.

<sup>30</sup> Idem, idem. Pág. 116.

<sup>31</sup> Idem, **Estudos de Direito Fiscal**, Por Um Estado Fiscal Suportável, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2005, Pág. 245 a 432.

<sup>32</sup> **Tratado de Direito Administrativo Especial** / Coord. Paulo Otero, Pedro Gonçalves, 6º Volume, Edições Almedina, S.A., 2012. Pág. 223, ss.

A tentação de adaptar literalmente esta feliz definição a uma definição do Direito Fiscal das Religiões, adaptação que sempre se faria com todo o respeito ao seu autor, resultaria incompleta e, assim, insuficiente.

Na verdade, o que temos neste caso, para além das normas do Direito Tributário, ou seja, da codificação dos vários impostos, taxas e contribuições, é a existência de normas extravagantes e esparsas, com repercussão fiscal, algumas delas “*materialmente não tributárias*”<sup>33</sup>, contidas em documentos com força de lei e de âmbito normativo mais alargado<sup>34</sup>, porque tratam de outros temas para além dos fiscais, as quais conferem às religiões, - Igrejas e comunidades religiosas, - um estatuto fiscal específico, seja este o da exclusão da sujeição a impostos, seja o da isenção de impostos.

Assim, como “sub-disciplina” do Direito Fiscal,

**O Direito Fiscal das Religiões é o conjunto das normas do Direito Tributário e das normas contidas em legislação extravagante, de Direito Nacional e de Direito Internacional Público, que conferem às Igrejas e comunidades religiosas oficialmente reconhecidas em Portugal um estatuto fiscal específico.**

---

<sup>33</sup> Campos, Diogo Leite de; Campos, Mónica Horta Neves Leite de, **Direito Tributário**, 2ª Edição, Coimbra, Livraria Almedina, 2003, pág. 40, na explicação pela qual distingue as normas tributárias propriamente ditas e as normas impropriamente ditas.

<sup>34</sup> Lei da Liberdade Religiosa, Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé e Acordo entre a República Portuguesa e o Imamat Ismaili.

## **Porquê? - A função das Religiões na Sociedade, as externalidades positivas e a “retribuição” às Religiões**

### **A função das Religiões na Sociedade**

O fenómeno religioso, que está no centro das liberdades fundamentais, não se exprime apenas na consagração e no exercício dos direitos individuais; antes e acima de tudo ele é, no seu exercício, um fenómeno da comunidade, da colectividade.

É, pois, em nome da comunidade e para ela que as Religiões desenvolvem as suas “teologias” e as suas “doutrinas”, - de que são importantes exemplos a Doutrina Social da Igreja (Católica), a Teologia da Libertação e a Teologia do Trabalho, - e agem no terreno das necessidades concretas - por exemplo criando escolas, hospitais, acolhendo refugiados e outros serviços assistenciais, apoiando a luta contra a violência e a mentira, colocando-se ao lado dos oprimidos e dos trabalhadores nas suas justas lutas, - fazendo da religião um factor de redenção e de libertação para os “últimos” da sociedade.

No que à Igreja Católica concerne, são inúmeros e plenos de importância os documentos saídos do Concílio Vaticano II e os que, sob a forma de encíclicas, diferentes Papas têm produzido sobre a vida em sociedade, o desenvolvimento da humanidade e o desenvolvimento integral do Homem, colectiva e individualmente considerado, documentos cuja relevância e projecção universal não só não é contestada como, aliás, é comumente reconhecida.

Constituem um reduzido exemplo do que acaba de ser dito, os a seguir elencados documentos:

- Constituição Dogmática “*Gaudium et Spes*” sobre a Igreja no mundo contemporâneo;
- Declaração “*Dignitatis Humanae*” sobre a liberdade religiosa;
- Encíclica “*Rerum Novarum*”, de Leão XIII, sobre as questões laborais e a condição dos operários;
- Encíclica “*Pacem in Terris*”, de João XXIII, sobre a paz de todos os povos na base da verdade, justiça, caridade e liberdade;
- Encíclica “*Populorum Progressio*”, de Paulo VI, sobre a necessidade de promover o desenvolvimento dos povos;
- Encíclica “*Centesimus Annus*”, de João Paulo II, no centésimo aniversário da “*Rerum Novarum*”, propondo uma “releitura” deste Encíclica;
- Encíclica “*Redemptor Hominis*”, de João Paulo II, sobre o mundo contemporâneo; e, mais recentemente, a notável

– Encíclica “*Laudato Si*”, de Francisco, sobre o cuidado da casa comum.

Já sobre o fenómeno religioso e a sua relação com o Estado, ensina o Professor Jorge Miranda que este, “*Como fenómeno que penetra nas esferas mais íntimas da consciência humana e, simultaneamente, se manifesta em grandes movimentos colectivos, o fenómeno religioso tem tido sempre importantíssima projecção política e jurídico-política. Tem influído constantemente não só na história cultural mas também na história política. Nenhuma Constituição deixa de o considerar e repercute-se ainda no Direito Internacional.*”<sup>35</sup>. Na verdade, o fenómeno religioso atravessa todas as páginas da história e sempre influenciou a edificação da humanidade, da família e do indivíduo.

De acordo com o Professor Paulo Adragão, “*Parafraseando Aristóteles, poder-se-ia dizer que, se o homem é um animal naturalmente político, é certamente também um animal religioso, um ser para quem a questão religiosa é uma pergunta existencial fundamental*”<sup>36</sup>.

Reafirmando, o fenómeno religioso não respeita apenas à pessoa, individualmente considerada, mas à pessoa na sua intersubjectividade, na sua natureza social, à pessoa enquanto membro duma comunidade, enquanto membro duma sociedade.

Michael H. Weninger diz-nos que “*o Homem, enquanto imagem de Deus, não está destinado à solidão, mas foi criado para existir enquanto ser social. A <natureza social> é própria da pessoa humana. A forma de viver própria do Homem é, enquanto tal, uma forma <inter-subjectiva>, vocacionada para a troca com e sob as ordens de outros, ou seja, para o diálogo – em suma, uma forma de viver orientada para a sociedade*”. E acrescenta: “*O Homem, enquanto ser social, concretiza a sua fé não só através de uma resposta interna, até própria, enquanto decisão pessoal e consciente em relação ao chamamento solícito de Deus, mas também através da participação com os outros, ou seja, nos planos individual e social, e não só de forma privada, mas também em público.*”<sup>37</sup>, para assim concluir: “*A própria natureza social do Homem exige que exteriorize os seus actos religiosos e professe de modo comunitário, a própria religião*”<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Miranda, Jorge - **Manual de Direito Constitucional**, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 3ª Edição, revista e actualizada, Coimbra Editora, 2000, pág. 405.

<sup>36</sup> Adragão, Paulo Pulido - **Levar a sério a Liberdade Religiosa**, Uma Refundação Crítica dos Estudos Sobre Direito das Relações Igreja-Estado, Porto: Edições Almedina, S.A., 2012. Pág. 12.

<sup>37</sup> Weninger, Michael H., **Uma Europa sem Deus?**, A União Europeia e o Diálogo com Religiões, Igrejas e Comunidades Confessionais, Edições 70, Lda, 2009. Pág. 74.

<sup>38</sup> Idem, idem, citando a “*Dignitatis Humanae*”, nº 3, Declaração sobre a liberdade religiosa proclamada pelo Papa Paulo VI em 1965.

Segundo Henri Desroche<sup>39</sup>, e já sob o ponto de vista da sociologia funcional, “a religião é entendida essencialmente como uma função da sociedade operando sobre ela própria”, com a função de “*integração*” ou de “*atestação*”, - “numa sociedade que se afirma, se confirma, se atesta”, - numa função de “*contestação*”, - “numa sociedade que se interroga sobre ela própria, redistribuindo as suas complementaridades e os seus antagonismos”, - e numa função de “*protesto*”, - “numa sociedade que se nega, se recusa recusando-se a si própria”.

Diz Émile Durkheim, citado por Henri Desroche<sup>40</sup>, que “Uma religião é um sistema solidário de crenças e de práticas relativas às coisas sagradas, isto é, separadas, proibidas, crenças e práticas que unem numa mesma comunidade moral, chamada Igreja, todos aqueles que a ela aderem”.

A religião está ancestralmente presente nas comunidades em inúmeras dimensões e expressa-se de diferentes formas, mas sempre dando contributos para uma relação sociável entre as pessoas e entre estas e a sua envolvente, seja recomendando e incentivando os seus seguidores à obediência e ao respeito em consciência pela autoridade do Estado<sup>41</sup>, seja na envolvência ambiental, como é o caso, por exemplo, da espiritualidade ameríndia, que conduziu os índios americanos a um profundo respeito pelo meio ambiente, a “*nossa casa comum*”, como lhe chama com muita propriedade o Papa Francisco, na acima referida Encíclica “*Laudato Si*”.

Diz Michael H. Weninger, “A Igreja, a sociedade e o Estado não são entidades separadas, mas necessariamente interdependentes, embora cada uma com características próprias”<sup>42</sup>. Por isso, a religião está presente, também, na forma como os Estados se organizam e nos valores pelos quais orientam a sua acção. A própria e moderna laicidade dos Estados é obra e desejo da religião e vantagem recíproca.

De acordo com a Constituição Dogmática “*Gaudium et Spes*” (73) “A consciência mais viva da dignidade humana, faz surgir, em várias regiões do mundo, um esforço para estabelecer uma ordem político-jurídica em que sejam mais bem protegidos na vida pública os direitos da pessoa, como são os direitos de livremente se reunir, de se associar, de exprimir opiniões e de professar a sua religião, em particular e em público.

---

<sup>39</sup> Desroche, Henri - **Sociologias Religiosas**, in Sociologia 1ª Série, Rés, Lisboa: RÉS-Editora, 1984, pág. 59.

<sup>40</sup> Idem, idem. Pág. 78.

<sup>41</sup> S. Paulo, na **Carta aos Romanos** (13, 5), referindo-se “às autoridades constituídas” disse: “Por isso é preciso submeter-se, não só por medo do castigo, mas também por dever de consciência”.

<sup>42</sup> Weninger, Michael H., **Uma Europa sem Deus?**, A União Europeia e o Diálogo com Religiões, Igrejas e Comunidades Confessionais, Edições 70, Lda, 2009. Pág. 72.

*Com efeito, a defesa dos direitos da pessoa é condição necessária para que os cidadãos, individualmente ou em grupo, possam participar activamente na vida e na gestão da coisa pública”.*

Lembrou o então Cardeal Ratzinger, na conferência que pronunciou no Porto, na Universidade Católica, em 5 de Março de 2001, que *“A Europa tem como característica a separação, fundamentada no cristianismo, de fé e lei, a qual implica a racionalidade do direito e a sua relativa autonomia frente à esfera religiosa e, com isso, a dualidade de Estado e Igreja. A esfera política está sob a alçada de normas éticas fundadas religiosamente, mas não é constituída teocraticamente”*<sup>43</sup>, acreditando que, assim, *“uma Igreja não misturada com o Estado garanta melhor os princípios morais fundamentais do conjunto, de tal forma que a promoção dos ideais democráticos afigura-se como uma obrigação moral adequada à fé”*<sup>44</sup>.

Por sua vez, afirma Paulo Adragão que *“Desde os alvares da história da humanidade se pode constatar o carácter naturalmente social da religião. O fenómeno religioso, em consequência, constitui-se em factor social e, portanto não pode deixar de ser tido em conta pelos ordenamentos jurídicos civis”*<sup>45</sup>.

A este mesmo propósito, a concluir a conferência de 5 de Março de 2001, referindo-se às liberdades em matéria religiosa referidas no art. 10º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, Ratzinger disse: *“Os Estados declaram-se neutros em matéria de religião, mas concedem-lhes simultaneamente o ordenamento público. Isso é em si mesmo positivo e corresponde em última análise à visão fundamental do cristianismo no que diz respeito à separação entre a Igreja e o Estado, no que toca à liberdade do acto de fé e da prática da fé, e ao Não a uma religião dirigida pelo Estado”*<sup>46</sup>.

A importância do fenómeno religioso pode aferir-se, igualmente, pela relevância que lhe é dada em inúmeros instrumentos legais, de que se enumeram, a título meramente exemplificativo, os seguintes:

- *Declaração Universal dos Direitos do Homem*, artigos 2º, 18º, 19º e 20º;
- *Pacto Internacional sobre os Direitos Económicos, Sociais e Culturais*, artigo 13º;
- *Pacto Internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos*, artigos 18º, 20º, 24º e 26º;

---

<sup>43</sup> Ratzinger, Joseph, **Os fundamentos espirituais da Europa**, Colecção Mínima Theologica, Leça da Palmeira, Letras e Coisas, Lda, 2011, pág. 20.

<sup>44</sup> Idem, idem, pág. 49.

<sup>45</sup> Adragão, Paulo Pulido, **A Liberdade Religiosa e o Estado**, Lisboa: Colecção Teses, Coimbra Editora, 2002. Pág.31.

<sup>46</sup> Ratzinger, Joseph, **Os fundamentos espirituais da Europa**, Colecção Mínima Theologica, Leça da Palmeira, Letras e Coisas, Lda, 2011, pág. 55 e 56.

- *Declaração sobre a Eliminação de Todas as Formas de Intolerância e Discriminação Baseadas na Religião ou Convicção*, todos os artigos;
- *Estatuto de Roma do Tribunal Penal Internacional*, artigos 7º e 8º;
- *Convenção Europeia dos Direitos do Homem, para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais*, artigos 9º e 10º;
- *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*, artigo 10º;
- *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*, artigos 10º, 21º e 22º;
- *Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé*, de 2004, em cujo Preâmbulo se consideram

*“as profundas relações históricas entre a Igreja Católica e Portugal e tendo em vista as mútuas responsabilidades que os vinculam, no âmbito da liberdade religiosa, ao serviço do bem comum e ao empenho na construção de uma sociedade que promova a dignidade da pessoa humana, a justiça e a paz;”*;

- *Acordo entre a República Portuguesa e o Imamat Ismaili*, de 2009, em cujo Preâmbulo se pode ler:

*“Portugal reconhece a importância social do fenómeno religioso, o princípio do tratamento não discriminatório das diferentes igrejas e comunidades religiosas e a necessidade de criar condições perfeitas para que todos os cidadãos possam exercer a liberdade de consciência e o direito de livre prática da religião e do culto;”*;

- *Constituição da República Portuguesa*, artigos 41º (Liberdade de consciência, de religião e de culto) e 288º (Limites materiais da revisão); e, finalmente,
- *Lei da Liberdade Religiosa*, Lei nº 16/2001, de 22 de Junho, em cujo art. 5º (Princípio da cooperação) está afirmado que:

*“O Estado cooperará com as igrejas e comunidades religiosas radicadas em Portugal, tendo em consideração a sua representatividade, com vista designadamente à promoção dos direitos humanos, do desenvolvimento integral de cada pessoa e dos valores da paz, da liberdade, da solidariedade e da tolerância”*.

Sobre a acima referida Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, na já citada conferência que proferiu, foi dito por Ratzinger que *“a colocação por escrito do valor e da*

*dignidade da pessoa, da liberdade, da igualdade e da solidariedade, juntamente com os axiomas da democracia e do Estado de Direito, engloba uma visão da pessoa humana, uma opção moral e uma ideia de Direito que não se compreendem de modo nenhum por si mesmas, mas que são na realidade factores fundamentais da identidade da Europa que têm de ser respeitados também nas suas consequências concretas e certamente só podem ser protegidos quando se cria uma nova e adequada consciência moral*<sup>47</sup>.

Recorda-nos Michael H. Weninger que, para além das dimensões política, político-monetária, económica e financeira, de segurança e de defesa, “A União Europeia possui uma dimensão espiritual e religiosa, regozija-se com a sua herança espiritual. Esta herança espiritual e religiosa da Europa assenta em três pilares e todos eles têm nome: Jerusalém, Atenas e Roma. Jerusalém, o local sagrado das três religiões abraâmicas; Atenas, o berço da democracia, e Roma, o berço do Direito Romano, que ainda hoje é ensinado nas Faculdades de Direito.”<sup>48</sup>.

Será dificilmente imaginável, senão mesmo impossível, a existência de um Estado em que a religião estivesse totalmente ausente, um Estado ateu, um Estado agnóstico, sendo até mais fácil de descrever, e de constatar actualmente, os efeitos negativos para o Estado e para a Humanidade que resultam das leituras integristas e fundamentalistas das religiões que se opõem e se sobrepõem ao Direito e que o violam, tal como acontece em certos “estados” confessionais. Nalguns casos, “barbárie” não é um adjectivo cuja atribuição lhes seja exagerada.

Ensina o Professor Germano Marques da Silva que “As relações entre o Direito e a religião variam por sua vez quer em função da religião quer do país considerados. Em regra, e é o caso português, são duas as orientações: as regras religiosas não são tuteladas pelo Direito nem são nele incorporadas; o Direito não ignora o facto religioso.”<sup>49</sup>.

No cumprimento da sua função, as religiões têm também de ter em atenção os assuntos terrenos ou “seculares” e, portanto, no exercício da sua autoridade na sociedade, têm o dever cívico e pastoral de intervir.

Segundo Weninger, “isto significa que o poder civil não pode assumir uma atitude de indiferença para com a Igreja, mas deve garantir as condições seculares para lhe possibilitar

---

<sup>47</sup> Ratzinger, Joseph, **Os fundamentos espirituais da Europa**, Colecção Mínima Theologica, Leça da Palmeira, Letras e Coisas, Lda, 2011, pág. 54.

<sup>48</sup> Weninger, Michael H., **Uma Europa sem Deus?**, A União Europeia e o Diálogo com Religiões, Igrejas e Comunidades Confessionais, Edições 70, Lda, 2009. Pág. 54.

<sup>49</sup> Silva, Germano Marques, **Introdução ao Estudo do Direito**, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2006. Pág. 36.



*o cumprimento da sua missão de forma justa e correcta. A separação de Igreja e Estado, de poder sagrado e secular, não está assim terminada, mas é levada a uma nova e harmoniosa coordenação*”<sup>50</sup>.

### **As externalidades positivas e a “retribuição” às Religiões**

A Economia, aqui na sua vertente de Finanças Públicas, também não ignora o fenómeno religioso.

Do consumo ou da produção de certos bens - bens em estrito sentido económico, - podem resultar consequências para terceiros: consequências que podem ser boas (positivas) ou más (negativas), consequências que neles se repercutem, repercussões que são externas à relação da produção desses bens, à relação do seu consumo ou outra, consequências que têm uma valoração pecuniária, valoração que nem sempre é fácil de quantificar e que não se repercute necessariamente nos preços dos aludidos bens.

São estas consequências que a Economia denomina “externalidades” ou “externidades”.

Segundo Paulo Trigo Pereira *et al*, “*Existe uma externalidade quando a acção realizada por um agente ao nível do consumo, da produção ou outra, afecta significativamente o bem-estar de outro agente e esse efeito não é transmitido através do sistema de preços*”<sup>51</sup> ou, como também conclui, a externalidade é “*uma situação de fracasso de mercado em que embora a acção de um agente económico afecte o bem-estar de outro, esse efeito não é transmitido pelo sistema de preços*”<sup>52</sup>.

Segundo os mesmos autores, as externalidades podem ser “*no consumo e na produção*”, “*envolvendo poucos ou muitos agentes*”, “*unidireccionais ou bidireccionais*” e “*positivas ou negativas*”. Só estas últimas, “*positivas ou negativas*”, nos interessam por ora conhecer.

Sempre e quando, da produção ou consumo de um certo bem, resultarem vantagens para terceiros, estamos perante o que a doutrina designa por externalidades positivas, vantagens que não se traduzem num preço que estes tenham de suportar. Em contraponto temos a externalidades negativas, que se verifica quando e sempre que da produção ou do consumo de um certo bem resultem efeitos prejudiciais para terceiros, efeitos que estes não podem reclamar a quem os produz, isto é, que não estão incluídos ou repercutidos no preço do bem.

---

<sup>50</sup> Weninger, Michael H., **Uma Europa sem Deus?**, A União Europeia e o Diálogo com Religiões, Igrejas e Comunidades Confessionais, Edições 70, Lda, 2009. Pág. 72.

<sup>51</sup> Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António; Arcanjo, Manuela; Santos, José Carlos Gomes, **Economia e Finanças Públicas**, 5ª Edição, Revista e Actualizada, Lisboa, Escolar Editora, 2016, pág. 60.

<sup>52</sup> Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António; Arcanjo, Manuela; Santos, José Carlos Gomes, **Economia e Finanças Públicas**, 5ª Edição, Revista e Actualizada, Lisboa, Escolar Editora, 2016, pág. 146.

O saudoso Professor Teixeira Ribeiro tem uma visão diferente dos benefícios e dos malefícios, não olhando para o efeito que nos terceiros se possa produzir, mas para o interesse que os terceiros tenham, - efeito que não designa “externalidade”, mas “externidade”, - dando como exemplo o serviço da educação pública, que “*satisfaz a necessidade colectiva que muitos sentem de que haja ensino, e as necessidades individuais dos que frequentam as escolas*”<sup>53</sup>.

Esclarece, em nota de rodapé, de modo extenso mas esclarecedor, que “*A maior parte dos Autores não põem assim o problema dos bens que, como o serviço da instrução, satisfazem simultaneamente, em nosso entender, necessidades individuais e necessidades colectivas. Dizem: trata-se de um bem – o serviço da instrução – que satisfaz as necessidades individuais dos que frequentam as escolas e que, ao mesmo tempo, beneficia os que aproveitam do facto de as escolas serem frequentadas, isto é, de haver mais instrução no país. Esse benefício é um mero efeito externo, uma externidade. ... Sim, porque há externidade sempre que um acto ou produção ou de consumo origina benefício (externidade positiva) ou prejuízo (externidade negativa) para outras pessoas que não os adquirentes dos bens. É o caso das escolas: os adquirentes dos bens, isto é, do serviço da instrução, são os alunos que as frequentam; mas as escolas não se limitam a beneficiá-los a eles, com a instrução que lhes ministram; beneficiam ainda as muitas outras pessoas que tiram proveito da difusão do ensino e da elevação do nível cultural. ... Simplesmente, nós pensamos haver que distinguir, nas externidades positivas, nos benefícios que a produção ou o consumo dos bens acarretam para as pessoas estranhas, os casos em que estas pessoas desejam tais benefícios e, portanto, sentem necessidade deles, dos casos em que os aproveitam sem os desejarem. ... Daí o entendermos que o facto de haver vária gente que, não frequentando as escolas, pretende que elas existam ao dispor de outros, significa que o serviço de instrução satisfaz, além das necessidades individuais, necessidades colectivas.*”<sup>54</sup>.

Numa ou noutra forma de ver a questão, isto é, porque meramente há, ou não há, um efeito em terceiros, ou porque esse efeito é, ou não é, desejado por terceiros, o Estado intervém, através das Finanças Públicas, desincentivando a produção ou o consumo do bem de que resultam as externalidades negativas, - por exemplo através de impostos ou de penalidades (multas ou coimas), - ou incentivando a produção ou o consumo do bem de que resultam externalidades positivas, - por exemplo subsidiando a produção do bem ou o seu preço.

---

<sup>53</sup> Ribeiro, José Joaquim Teixeira, **Lições de Finanças Públicas**, 5ª Edição, Refundida e Actualizada (Reimpressão), Coimbra: Coimbra Editora, 1977. Pág. 24.

<sup>54</sup> Idem, idem. Pág. 25.

Diz Paulo Trigo Pereira *et al* que “*Há diversas maneiras de lidar e corrigir externalidades, sendo uma delas através do sistema fiscal; assim, actividades associadas a externalidades negativas poderão ser tributadas para que os produtores internalizem o custo marginal externo associado à sua actividade. ... Por sua vez, actividades associadas a externalidades positivas poderão ser comparticipadas através de um subsídio ..., igual ao benefício marginal externo ao nível do output óptimo. Uma forma de subsídio implícito é o benefício fiscal através do qual uma empresa ou um consumidor é menos tributada(o) do que deveria ser na ausência dessa medida fiscal de excepção, dada a sua actividade estar associada a efeitos externos positivos. ... Convém realçar e distinguir que os impostos/subsídios referidos se justificam por razões de eficiência associadas a externalidades, enquanto que subsídios por razões de equidade ou de bem de mérito poderão existir, mas têm uma fundamentação distinta*”<sup>55</sup>.

Os exemplos mais utilizados de externalidades negativas são a poluição provocada por certas indústrias ou as geradas pelo “consumo” que é o tráfego automóvel.

Como exemplo de externalidades positivas, geralmente refere-se o ensino público e a vacinação gratuita.

Quanto ao fenómeno religioso, enquanto “bem de consumo”, expressão que deve ser entendida em sentido exclusivamente económico, porque é reconhecido que as religiões satisfazem necessidades individuais e colectivas e que o “consumo” individual deste “bem” gera por regra efeitos positivos – externalidades ou externalidades positivas – em terceiros, mesmo que cada um destes seja também um “consumidor”, e tendo por certo que esse efeito é amplamente desejado pela sociedade, justifica-se que haja uma intervenção do Estado, intervenção que tenha por objectivo estimular a sua produção.

(Um parêntesis tem de ser feito para dizer que no presente trabalho, propositadamente se desconsidera a actual visão integrista e fundamentalista que alguns fazem do Islão e, bem assim, a prática que dessa visão resulta, com o cortejo de horrores que desfilam aos olhos da Humanidade, prática que sempre seria de considerar como uma externalidade negativa, tanto pelos seus efeitos, quanto por ser amplamente indesejada).

A verdade é que, tal como com o ensino ou a vacinação, para não fugir dos exemplos usuais, também a sociedade beneficia da mensagem que as Igrejas e comunidades religiosas transmitem aos seus crentes, frequentem ou não os seus cultos, mensagem que sempre

---

<sup>55</sup> Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António; Arcanjo, Manuela; Santos, José Carlos Gomes, **Economia e Finanças Públicas**, 5ª Edição, Revista e Actualizada, Lisboa, Escolar Editora, 2016, pág. 61 e 62.

procura enfatizar o bem da pessoa e o bem comum, no respeito pela dignidade da pessoa e dos seus direitos fundamentais.

Assim se justifica que o Estado intervenha, incentivando a “produção” do “bem” religião, subsidiando essa “produção”, já que o “bem”, porque não tem expressão pecuniária, não pode ver o seu preço subsidiado. A intervenção desejada não é a de conceder privilégios, que sempre seriam ilegítimos, porque violadores do princípio da igualdade, mas a de conceder benefícios que caibam no quadro legal vigente.

Não há, apenas, um único meio de, por via das finanças públicas, o Estado proceder à compensação as religiões pelas externalidades positivas que geram.

Um destes meios é o de afectar às Igrejas e comunidades religiosas receitas de impostos especialmente cobrados pelo Estado, como é o caso não só dos países islâmicos, mas também o caso da Alemanha, da Áustria e da Suíça, com o “Kirschensteuer”. Outro meio é o de o Estado pagar certos encargos das Igrejas e comunidades religiosas, como por exemplo o pagamento dos salários dos respectivos ministros sagrados pela função que desempenham, tal é o caso dos Estados onde a Igreja Ortodoxa é maioritária. Outro meio, ainda, é o da concessão de benefícios de natureza fiscal às Igrejas e comunidades religiosas, como é o caso de Portugal. Nos termos do EBF (art.2º, nº1), “*consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

A forma que essa subsidiação assume entre nós é a da (I) **exclusão da sujeição** de impostos, o da (II) **isenção** de impostos e (III) a **situação especial do IVA**.

### **(I) “Exclusões da sujeição” de impostos**

Exclusão da sujeição a impostos ou, dito de outro modo, não ser sujeito de relação jurídico-tributária e isenção de impostos são institutos diferentes, pese embora produzam a final um resultado igual: em ambos os casos não se pagam impostos.

De acordo com a Lei Geral Tributária (LGT, art. 18º), há dois tipos de personalidade tributária ou de sujeitos na relação jurídico-tributária: (i) o sujeito activo, que é a entidade de

direito público que tem o poder de exigir, directa ou indirectamente, o cumprimento das obrigações tributárias, ou “*titulares do poder tributário*”<sup>56</sup> e (ii) o sujeito passivo.

Para o que aqui nos importa, o sujeito passivo “*é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*” (LGT, art. 18º, nº 3).

Os sujeitos passivos têm obrigações que são, de modo principal, “*o pagamento da dívida tributária*” e, acessoriamente, “*as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações*” (LGT, art. 31º).

Ensina o Professor Casalta Nabais que a obrigação fiscal “*caracteriza-se por ser uma obrigação: 1) legal, 2) pública, 3) exequível e executiva, 4) semi-executória, 5) indisponível e irrenunciável. 6) autotitulada e 7) especialmente garantida*”<sup>57</sup>.

Assim, ser sujeito passivo de impostos é muito mais do que, meramente, ser contribuinte (ou pagador de impostos). Sujeito passivo de impostos é quem, para além do pagamento do imposto e acrescidos (divida tributária), tem a obrigação de prestar declarações com vista ao apuramento do imposto, tem a obrigação de emissão de certos documentos, tem de reter e conservar os documentos fiscalmente relevantes, para que possam ser exibidos, tem a obrigação de, em certos casos, ter uma contabilidade organizada e tem a obrigação de prestar informações.

Numa interpretação *a contrario sensu*, não ser sujeito (passivo) de relação jurídico-tributária, ou não ser sujeito (passivo) de certo imposto, é não ser titular das obrigações, principais ou acessórias, dessa relação jurídico-tributária, ou desse imposto, é, em suma, não ser obrigado a nada ao que a esse imposto respeita.

A personalidade tributária passiva, como se viu acima, não depende da personalidade jurídica, mas “*da susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*” (cfr. art. 15º, LGT).

Portanto, não tem personalidade tributária passiva quem não tenha personalidade jurídica ou quem, mesmo tendo personalidade jurídica, não é susceptível de ser sujeito de relações jurídico-tributárias, seja porque, por exemplo e à luz de determinados impostos, não tem rendimentos, nem património, nem pratica actos susceptíveis, seja porque a lei expressamente

---

<sup>56</sup> Como os designa o Professor Casalta Nabais, in **Direito Fiscal**, 4ª Edição, 2ª Reimpressão da Edição de Setembro de 2006, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008, Pág. 241.

<sup>57</sup> Idem, idem. Pág. 253.

exclui dessa sujeição, tal é o caso das pessoas colectivas referidas nas normas mencionadas no Quadro comparativo de normas (A) supra.

Com este fim, torna-se necessário conhecer quem são essas pessoas colectivas excluídas da sujeição a impostos, a quem se dirigem as normas do Direito Fiscal das Religiões.

Assim, de acordo com o art. 33º da Lei da Liberdade Religiosa, pessoas excluídas da sujeição a impostos são:

- a) *“As igrejas e demais comunidades religiosas de âmbito nacional ou, em sua vez, as organizações representativas dos crentes residentes em território nacional”*, sendo que *“Igrejas e comunidades religiosas são comunidades sociais organizadas e duradouras em que os crentes podem realizar todos os fins religiosos que lhes são propostos pela respectiva confissão”* (art. 20ª da mesma Lei);
- b) *“As Igrejas e demais comunidades religiosas de âmbito regional ou local”*;
- c) *“Os institutos de vida consagrada e outros institutos, com a natureza de associações ou de fundações, fundados ou reconhecidos pelas pessoas colectivas referidas nas alíneas a) e b) para a prossecução dos seus fins religiosos”*; e
- d) *“As federações ou as associações de pessoas colectivas referidas nas alíneas anteriores”*,

que tenham personalidade jurídica, sendo que a aquisição da personalidade jurídica por estas pessoas se faz *“pela inscrição no registo das pessoas colectivas religiosas”*<sup>58</sup>.

Por seu turno, nos termos da Concordata, a República Portuguesa reconhece a personalidade jurídica às seguintes pessoas “morais” e “jurídicas”<sup>59</sup>:

- Santa Sé (art. 1º, nº 1);
- Igreja Católica (art. 1º, nº 2);
- Conferência Episcopal Portuguesa (art. 8º);
- *“dioceses, paróquias e outras jurisdições eclesiásticas”*, contanto *“que o acto constitutivo da sua personalidade jurídica canónica seja notificado ao órgão competente do Estado”* (art. 9º, nº 2);

---

<sup>58</sup> O Decreto-Lei nº 134/2003, de 28 de Junho, criou o Registo de Pessoas Colectivas Religiosas (RPCR), no âmbito da competência funcional do Registo Nacional das Pessoas Colectivas (RNPC).

<sup>59</sup> *Código de Direito Canónico*, Cânone 113, §1. *“A Igreja católica e a Sé Apostólica têm natureza de pessoa moral por própria ordenação divina”*. § 2. *“Na Igreja, além das pessoas físicas, há também pessoas jurídicas, ou seja sujeitos em direito canónico de obrigações e de direitos consentâneos com a sua índole”*.

- Demais pessoas jurídicas canónicas constituídas pela Igreja Católica, “*incluindo os institutos de vida consagrada e as sociedades de vida apostólica canonicamente erectos*” e cuja constituição haja sido participada ao Estado “*pelo bispo da diocese onde tenham a sua sede, ou pelo seu legítimo representante*”, até à data de entrada em vigor da Concordata<sup>60</sup> (art. 10º, nº 2); e,
- As demais pessoas jurídicas canónicas, que não sejam dioceses, paróquias e outras jurisdições eclesiais, quando forem constituídas ou forem comunicadas após a entrada em vigor da Concordata, através da inscrição em registo próprio do Estado<sup>61</sup>.

Em síntese, de modo a facilitar a leitura e a identificação de quem são as pessoas colectivas excluídas da sujeição a impostos e do respectivo processo de reconhecimento, veja-se o seguinte quadro:

#### **Quadro G – Reconhecimento da personalidade jurídica: quem e como?**

<b>Reconhecimento da personalidade jurídica</b>	<b>Quem?</b>	<b>Como?</b>
Ao abrigo da LLR	Todas, sejam Igrejas, comunidades religiosas, de âmbito nacional, regional ou local, organizações representativas de crentes residentes em território nacional, instituto de vida consagrada e outros institutos, com a natureza de associações ou de fundações, fundados ou reconhecidos pelas pessoas colectivas, fundados ou reconhecidos pelas Igrejas	Inscrição no Registo de Pessoas Colectivas Religiosas (RPCR)

<sup>60</sup> Por Resolução da Assembleia da República n.º 74/2004, de 30/9, publicada no D.R n.º 269, I/A, de a6 de Novembro, foi aprovada, para ratificação, a nova Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé. Pelo Decreto do Presidente da República n.º 80/2004, de 3 de Novembro, publicado no mesmo D.R., foi ratificada a Concordata. Pelo Aviso n.º 23/2005, de 7/1 do Ministério dos Negócios Estrangeiros, publicado no D.R n.º 18, de 26 de Janeiro, foi tornado público que, em 18 de Dezembro de 2004, foram trocados os instrumentos de ratificação da Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé, que substituiu a Concordata de 7 de Maio de 1940.

<sup>61</sup> Pelo Decreto-Lei n.º 19/2015, de 3 de Fevereiro, foi criado o Registo de Pessoas Jurídicas Canónicas (RPJC), no âmbito da competência funcional do Registo Nacional das Pessoas Colectivas (RNPC).

	e comunidades religiosas para a prossecução dos seus fins religiosos,	
Ao abrigo da Concordata	Santa Sé, Igreja Católica e Conferência Episcopal Portuguesa	<i>De jure</i>
	Dioceses, paróquias e outras jurisdições eclesíásticas	Notificação ao Estado
	Demais pessoas jurídicas canónicas, institutos de vida consagrada e as sociedades de vida apostólica, constituídos e participados antes de 18 de Dezembro de 2004	Participação ao Estado
	Demais pessoas jurídicas canónicas, institutos de vida consagrada e as sociedades de vida apostólica, constituídos ou participados a partir de 18 de Dezembro de 2004	Inscrição no Registo de Pessoas Jurídicas Canónicas (RPJC)
Ao abrigo do AII	Imamat Ismaili	<i>De jure</i>

Assim, tendo presente as definições supra e o art. 31º, nº 1 da Lei da Liberdade Religiosa e o art. 26º, nº 1 da Concordata de 2004, as entidades acima descritas, não são sujeitos passivos de “qualquer imposto” sobre os rendimentos descritos, - no actual contexto fiscal, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, as derramas e as contribuições especiais que acresçam ao IRC, - não estando, por isso, obrigadas a nenhuma das obrigações – seja a obrigação principal, sejam as obrigações acessórias – fixadas no respectivo Código do IRC e nas demais normas aplicáveis, no que respeita estritamente às respectivas actividades religiosas e aos rendimentos obtidos nessas mesmas actividades.

Portanto, estes entes não só não têm de pagar o IRC sobre tais rendimentos, nem as derramas e contribuições extraordinárias que acresçam ao IRC, como não estão obrigados a apresentar declarações, nem a guardar documentos para futura apresentação ou para prestação de informações, nem a ter contabilidade ou escrita.

Pese embora a exclusão da sujeição às obrigações tributárias acima descritas, fica aqui registada a clara opinião do autor de que aqueles entes devem ter uma adequada contabilidade, o que quer dizer verdadeira e actual, porque uma contabilidade assim é um



excelente auxiliar de gestão, bem como devem organizar uma eficiente guarda de documentos, não só por razões históricas como por prudente acto de salvaguarda de imponderáveis.

## (II) “Isenções” de impostos

A isenção de impostos é, juridicamente, distinta da não sujeição a impostos, muito embora acabem, tal como já relevado, por produzir o mesmo efeito de não pagamento do imposto. Como se escreveu no capítulo anterior, a sujeição a imposto compreende um conjunto de obrigações que acrescentam à obrigação de pagar o imposto.

Em síntese, a isenção de imposto(s) é a subtracção da pessoa (isenção subjectiva) ou da situação (isenção objectiva) à tributação, através de normativo legal, - pessoa ou situação que, não fora esse normativo, pagaria o imposto - e que tem “*a natureza de uma excepção a uma determinada regra*”<sup>62</sup>.

Portanto, a isenção de imposto(s) “apenas” desobriga o sujeito passivo, por si ou pela situação, da obrigação tributária principal – o pagamento do imposto, - mantendo-se intactas as obrigações acessórias, quais sejam “*as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações*” (LGT, art. 31º).

Segundo Saldanha Sanches, estaremos perante uma isenção fiscal, “*sempre que nos encontremos perante uma norma com um objectivo extra-fiscal, principalmente no caso de normas de direcção da economia (wirtschaftslenkenden Normen) que, inseridas dentro das leis fiscais, constituem um corpo de leis de direito económico, teleologicamente orientadas no sentido de obter uma certa conformação da economia (crescimento económico, estabilização da conjuntura, aumento dos níveis de poupança, aumento do bem estar social, penalização da actividades poluentes) ou quaisquer outros objectivos com as isenções a constituírem instrumentos de política económica*”<sup>63</sup>. De entre os “*outros objectivos*” referidos, destacamos os de apoio e fomento ao “consumo do bem” religião.

Assim, tendo presente as definições já dadas anteriormente sobre a “personalidade jurídica”, tendo presentes o art. 32º da Lei da Liberdade Religiosa e o art. 26º, nº 2 a 4 e 6 da Concordata de 2004, as Igrejas e comunidades religiosas e a Igreja Católica (*lato sensu*), estão

---

<sup>62</sup> Sanches, J.L. Saldanha, **Manual de Direito Fiscal**, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002. pág. 190.

<sup>63</sup> Idem, idem, pág. 191.

isentas do pagamento dos impostos nas situações aí descritas, conforme os Quadros comparativos de normas (B), (C) e (D), isenções que no actual quadro de impostos são em sede de IMT, IMI e IS, não estando, portanto, dispensadas das restantes obrigações fixadas nos respectivos Códigos e demais legislação tributária.

Embora não cabendo no âmbito do presente trabalho, fica a referência de que há outras isenções ou benefícios que aproveitam aos entes acima citados, isenções que constam nos próprios Códigos e no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

### III) Situação especial do IVA

Referência especial merece um dos materialmente mais relevantes impostos em vigor, representando 38,2% das receitas de impostos em 2015, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Tendo em conta a natureza e o mecanismo do IVA, quanto à sua aplicabilidade às Igrejas, entre as quais a Católica, e comunidades religiosas, este deve ser visto segundo quatro perspectivas: (i) a perspectiva da incidência objectiva, (ii) a perspectiva da incidência subjectiva, (iii) a perspectiva da isenção, na fase da liquidação do imposto, e (iv) a perspectiva da “isenção” do IVA suportado, que o mesmo é dizer do direito ao reembolso total do IVA suportado.

- (i) De acordo com o art. 1º (Incidência objectiva), nº 1 do Código do IVA, para além das importações e das operações intracomunitárias efectuadas em território nacional, estão sujeitas a IVA “*a) as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal*”. Como ensina Glória Teixeira, “*O IVA incide sobre cada operação e é calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço*”<sup>64</sup> (sublinhados nossos). Estão, pois, objectivamente isentas do IVA, o qual não será liquidado, as transmissões de bens (art. 3º) e as prestações de serviço (art. 4º) efectuadas em território nacional a título gratuito.

**As “prestações de serviço” de natureza religiosa são, por definição, gratuitas, portanto não estão sujeitas a IVA.**

---

<sup>64</sup> Teixeira, Glória, **Manual de Direito Fiscal**, 3ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2015, pág. 251.

- (ii) O art. 2º (Incidência subjectiva) do Código do IVA diz quem são os sujeitos passivos deste imposto, criando, em linhas gerais, dois grandes grupos que assim se podem resumir:
- a. Os que “*exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres*”, com carácter habitual ou por uma só vez. Isto é, numa expressão simplificada, generalizada e compreensível, os que vendem bens e serviços.
  - b. Os que adquirem os bens ou serviços, em território nacional ou por via de importação, intracomunitária ou extracomunitária, que sejam eles próprios produtores, comerciantes ou prestadores de serviço, quando lhes seja reconhecido o direito à dedução total ou parcial do imposto suportado nessas aquisições.

Por exclusão de partes, e em respeito pela lógica em que este imposto se alicerça, os consumidores finais não são sujeitos passivos do IVA.

**Os “prestadores de serviços” religiosos são, para efeitos de IVA, consumidores finais e, por isso, não são sujeitos passivos deste imposto.**

- (iii) O longo art. 9º (Isenções nas operações internas) do Código do IVA fornece-nos o elenco dos bens e dos serviços isentos de IVA, isto é, os bens e serviços que no momento em que são vendidos ou prestados o sujeito passivo não faz acrescer ao respectivo preço o imposto, ou seja, não liquida IVA. Portanto, o adquirente de tais bens ou serviços isentos não suporta tal imposto nessa aquisição. De entre esse elenco de isenções encontram-se (nº 19 do referido art. 9º) “*As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, patriótica, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota nos termos dos estatutos*”, contanto que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência, como se encontra fixado no art. 132º, nº 1, alínea l), da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, em linha com a qual se encontram estas isenções.

**Tais “prestações de serviço”, efectuadas por entidades religiosas em território nacional, estão isentas de IVA.**

- (iv) Para evitar a repetição de texto, tenha-se em atenção o disposto no art. 65º, nº 1 da Lei da Liberdade Religiosa, e o disposto no Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de Janeiro, e os comentários feitos ao Quadro (G) supra.

**Os “prestadores de serviços” religiosos, relativamente a certas importações e aquisições, têm o direito à restituição total do IVA suportado.**

Assim, atentas as perspectivas acima analisadas, as Igrejas, entre as quais a Igreja Católica, e as comunidades religiosas, não estão sujeitas a IVA, ou deste imposto estão isentas nos casos referidos em (iii), nos “serviços prestados”, por si e pela natureza de tais “serviços” e, nas condições definidas, tem direito à restituição do IVA suportado em importações e aquisições.

## As relações da Igreja Católica com outros Estados e organizações

Já acima ficou escrito que o fenómeno religioso não é indiferente aos Estados, à Economia e ao Direito, seja ao Direito interno, seja ao Direito Internacional Público.

As diferentes Igrejas e comunidades religiosas têm, na maior parte dos casos, uma expressão transnacional ou universal, ainda que, em termos organizacionais, se expressem de modo diferente.

Poucas são as igrejas e comunidades religiosas que têm uma estrutura hierarquizada, encabeçada por uma liderança universal inequívoca e internacionalmente reconhecida. De entre estas, é indubitável que a Igreja Católica é exemplarmente a mais relevante quanto à sua liderança, à sua estrutura organizacional, ao seu reconhecimento internacional, à sua manifestação estadual - quer através da presença nos principais areópagos internacionais, quer quanto a sua representação diplomática por todo o mundo, - sendo em Portugal a religião que tem uma presença constante e mais antiga e é, por cá, a mais expressiva em número de crentes. Segundo o Anuário da Igreja Católica de 2014, aqueles que se declararam católicos passaram a ser 9,45 milhões, o que se traduz numa percentagem de 88,5% da população total, que era então de 10,68 milhões de habitantes.<sup>65</sup>

A Santa Sé é reconhecida como Estado e tem relações diplomáticas com 181 outros Estados, o mais recente dos quais a Palestina, - para além da União Europeia e Ordem Soberana e Militar de Malta, - e integra 41 organizações, organismos e programas internacionais, de que são exemplo a ONU, o ACNUR, a FAO, a UNESCO, a OMS, o PNUD, a OMC, o PAM, a OSCE e a EUTELSAT.

Segundo a informação disponível no *site* do Vaticano, sob o título “*Concordati e Accordi della Santa Sede*”<sup>66</sup>, são 59 as convenções, acordos e concordatas celebradas entre a Santa Sé e diferentes Estados, com alcances diversos, apenas depois de 1929 e ali disponíveis para consulta.

A título meramente exemplificativo e procurando a dispersão geográfica, referem-se os acordos ou as concordatas celebradas com a Polónia, Brasil, Itália, Haiti, Áustria, Espanha, França, “Länder” Alemães, Cabo Verde, Moçambique e Timor-Leste.

Pela curiosidade e pelo ineditismo, refira-se que no passado dia 1 de Abril de 2015 foi assinada uma Convenção entre a Santa Sé e o Governo da República Italiana em matéria

---

<sup>65</sup> <http://www.agencia.ecclesia.pt/noticias/nacional/portugal-conferencia-episcopal-regista-aumento-de-catolicos/>

<sup>66</sup> [http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretaria\\_state/index\\_concordati-accordi\\_it.htm](http://www.vatican.va/roman_curia/secretaria_state/index_concordati-accordi_it.htm), em 14 de Maio de 2015.

fiscal, sendo a Itália “o primeiro país com o qual a Santa Sé assina um acordo que disciplina o intercâmbio de informações”<sup>67</sup> e, ainda, em 10 de Junho de 2015, o “Acordo entre a Santa Sé, também em nome e por conta do Estado da Cidade do Vaticano, e os Estados Unidos da América, para favorecer a observância em nível internacional das obrigações fiscais e atuar a “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA)”<sup>68</sup>.

A presença diplomática da Santa Sé, ou da Sé Apostólica, no mundo é ancestral. Pelo seu significado, atente-se a este excerto do discurso proferido em Milão, em 22 de Abril de 2002, pelo Secretário de Assuntos com os Estados, Cardeal D. Jean-Louis Tauran, sobre a presença da Santa Sé nos organismos internacionais: *“é interessante interrogar a história para descobrir que o contacto entre a Santa Sé e a Comunidade internacional nasceu num contexto eclesial: a celebração dos Concílios ecuménicos. Por conseguinte, muito antes ainda que os Papas dispusessem de um verdadeiro poder temporal! Com efeito, a figura do Núncio Apostólico, no sentido moderno da palavra, ou seja, Embaixador do Papa investido de uma missão eclesial (junto de uma Igreja particular) e diplomática (acreditado junto de um determinado governo), já existia no ano 453, no final do Concílio de Calcedónia. Efectivamente, assim que o Concílio chegou ao seu termo, o Papa São Leão Magno pediu ao Legado Juliano de Cós, que tinha acompanhado todos os trabalhos conciliares, que permanecesse nesse lugar para ajudar a aplicar as decisões da Assembleia. E, com esta finalidade, entregou-lhe duas Cartas credenciais: uma para o acreditar junto da Hierarquia local, representada pelo Patriarca Marciano, e outra para o credenciar junto do Imperador de Constantinopla, Teodósio.”*<sup>69</sup>.

A Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé, actualmente em vigor, substitui a que havia sido celebrada em 1940 e o Protocolo Adicional de 1975.

Com esta pequeníssima síntese, fica evidenciada a paridade em que Portugal está com outros Estados, na sua relação com todas as religiões e, designadamente, com a Igreja Católica.

---

<sup>67</sup>[http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/2015/documents/rc-seg-st-20150401\\_convenzione-materia-fiscale-italia\\_po.htm](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/2015/documents/rc-seg-st-20150401_convenzione-materia-fiscale-italia_po.htm), em 15 de Maio de 2015.

<sup>68</sup>[http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/2015/documents/rc-seg-st-20150610\\_accordo-scv-usa-fatca\\_it.html](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/2015/documents/rc-seg-st-20150610_accordo-scv-usa-fatca_it.html), em 6 de Julho de 2016.

<sup>69</sup>[http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/documents/rc\\_seg-st\\_doc\\_20020422\\_tauran\\_po.html](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/documents/rc_seg-st_doc_20020422_tauran_po.html), em 6 de Julho de 2016

## Conclusão

O presente trabalho, apesar de limitado na sua extensão e profundidade pelas “regras do jogo”, permite e merece que dele sejam retiradas as seguintes conclusões:

- O fenómeno religioso está no centro dos direitos fundamentais da pessoa humana e da sociedade;
- Os mais importantes documentos do Direito Internacional Público referentes às pessoas humanas e à Humanidade, conferem um lugar destacado à religião;
- O Estado Português, o Direito e a Economia não ignoram o fenómeno religioso e o seu efeito, por regra positivo, nas pessoas e na sociedade;
- Há um interesse público na externalidade positiva gerada pelo fenómeno religioso;
- As igrejas e comunidades religiosas e a Igreja Católica têm vantagens fiscais pelo seu *múnus* mas não estão subtraídas à sujeição, nem estão isentas de todos os impostos, mas apenas de alguns e, apenas quando estão presentes os fins religiosos;
- Com excepção do segundo Acordo entre a República Portuguesa e o Imamat Ismaili, eventualmente justificado pela indesejável e promíscua mistura entre “religião” e diplomacia, as pequenas diferenças entre os normativos legais que regem a situação das Igrejas e comunidades religiosas e a Igreja Católica, permitem dizer que o Estado as trata todas de modo equitativo;
- Não há pessoas singulares que estejam no alcance das normas fiscais do Direito Fiscal das Religiões<sup>70</sup>;
- Pelo modo como o Estado retribui as religiões pelo seu efeito positivo na sociedade, a todas equitativamente, é de afastar definitivamente a teoria da compensação pelos malefícios causados pela I República, seja porque tais malefícios afectaram sobretudo a Igreja Católica – e, então, uma compensação seria justificável apenas aos afectados, - seja porque algumas das Igrejas e comunidades religiosas hoje legalmente existentes não tinham à época qualquer expressão em Portugal, ou nem sequer estavam presentes, e, nem por isso, deixam de estar abrangidas pelas vantagens fiscais;

---

<sup>70</sup> Não pode ficar sem referência que o art. 14º, alínea e) do AII, concede aos “*Altos Funcionários*” a seguinte prerrogativa: “*Isenção de todos os impostos directos e encargos sociais aplicáveis a salários, vencimentos ou outra remuneração semelhante que lhe seja paga na sua capacidade de Altos Funcionários pelo Imamat Ismaili ou pelas suas Instituições Dependentes*”, norma que não tem paralelo nas outras Igrejas ou comunidades religiosas.

- Os benefícios de natureza fiscal concedidos às Igrejas e comunidades religiosas não são privilégios de natureza fiscal, porque estes sempre seriam ilegítimos, por violação do princípio da igualdade.
- Os fundamentos que sustentam e justificam a existência de estatuto fiscal especial para as religiões, são, sobretudo, os que decorrem das consequências positivas, directas e indirectas, que as religiões provocam na sociedade e em cada um dos seus membros, mesmo para os que não as desejem;
- No concerto das nações, Portugal não é, no tratamento dado às igrejas e comunidades religiosas e à Igreja Católica, um caso isolado;
- O Direito Fiscal das Religiões é, a par de outras, uma sub-disciplina do Direito Fiscal;
- Seja na inclusão na disciplina do Direito Fiscal, seja numa disciplina do Direito das Religiões, ou do Direito Eclesiástico Português, o ensino do Direito Fiscal das Religiões deve ser ministrado;
- A definição de Direito Fiscal das Religiões a que se chegou com o presente trabalho é:

**O Direito Fiscal das Religiões é o conjunto das normas do Direito Tributário e das normas contidas em legislação extravagante, de Direito Nacional e de Direito Internacional Público, que conferem às Igrejas e comunidades religiosas oficialmente reconhecidas em Portugal um estatuto fiscal específico.**

Julho de 2016



## Bibliografia

1. Adragão, Paulo Pulido - **A Liberdade Religiosa e o Estado**, Lisboa: Colecção Teses, Coimbra Editora, 2002.  
ISBN 978-972-40-1767-9
2. Adragão, Paulo Pulido - **Levar a sério a Liberdade Religiosa**, Uma Refundação Crítica dos Estudos Sobre Direito das Relações Igreja-Estado, Porto: Edições Almedina, S.A., 2012.  
ISBN 978-972-40-4574-0
3. Campos, Diogo Leite de; Campos, Mónica Horta Neves Leite de - **Direito Tributário**, 2ª Edição, Coimbra, Livraria Almedina, 2003  
ISBN 972-40-1385-5
4. Canotilho, J.J. Gomes - **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 5ª Edição, Coimbra, Livraria Almedina, 2002  
ISBN 972-40-1647-1
5. Carvalho, Rita Almeida de - **A Concordata de Salazar**, Lisboa: Círculo de Leitores, 2013.  
ISBN 978-989-644-213-2
6. Desroche, Henri - **Sociologias Religiosas**, in Sociologia 1ª Série, Rés, Lisboa: RÉ-Editora, 1984.
7. Ferreira, Silvestre Pinheiro - **Teodiceia** ou Tratado Elementar da Religião Natural e da Religião Revelada, Colecção Pensamento Português, Lisboa, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, 2005  
ISBN 972-27-1389-2
8. Gouveia, Jorge Bacelar; Gomes, M. Saturnino da Costa; Loja, Fernando Soares - **Legislação de Direito da Religião**, 1ª Edição, Lisboa: Coimbra Editora, 2006.  
ISBN 978-972-32-1426-0
9. Gouveia, Jorge Bacelar; Gomes, M. Saturnino da Costa; Loja, Fernando Soares - **Direito da Religião Textos Fundamentais**, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 2015.  
ISBN 978-972-27-2363-3
10. Machado, João Baptista - **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**, 12ª Reimpressão, Coimbra, Livraria Almedina, 2000  
ISBN 972-40-0471-6

11. Martinez, Soares - **Direito Fiscal**, 10ª Edição (Reimpressão), Coimbra, Livraria Almedina, 2003  
ISBN 972-40-0961-0
12. Miranda, Jorge - **Manual de Direito Constitucional**, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 3ª Edição, revista e actualizada, Coimbra Editora, 2000  
ISBN 972-32-0935-7
13. Miranda, Jorge - **Curso de Direito Internacional Público**, Cascais, Principia, Publicações Universitárias e Científicas, 2002  
ISBN 972-8500-71-8
14. Nabais, José Casalta - **Estudos de Direito Fiscal**, Por Um Estado Fiscal Suportável, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2005  
ISBN 972-40-2502-0
15. Nabais, José Casalta - **Direito Fiscal**, 4ª Edição, 2ª Reimpressão da Edição de Setembro de 2006, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008.  
ISBN 978-972-40-2906-1
16. Pereira, André Gonçalves; Quadros, Fausto de - **Manual de Direito Internacional Público**. 3ª Edição, Revista e Aumentada (Reimpressão), Coimbra, Almedina, 2001  
ISBN 972-40-0868-1
17. Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António; Arcanjo, Manuela; Santos, José Carlos Gomes - **Economia e Finanças Públicas**, 5ª Edição, Revista e Actualizada, Lisboa, Escolar Editora, 2016  
ISBN 978-972-592-492-1
18. Pereira, Paulo Trigo - **Economia e Finanças Públicas**, Da Teoria à Prática, Com capítulo sobre a crise, 4ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2013  
ISBN 978-972-40-5086-7
19. Ratzinger, Joseph - **Os fundamentos espirituais da Europa**, Colecção Mínima Theologica, Leça da Palmeira, Letras e Coisas, Lda, 2011  
ISBN 978-972-8908-28-7
20. Ribeiro, José Joaquim Teixeira - **Lições de Finanças Públicas**, 5ª Edição, Refundida e Actualizada (Reimpressão), Coimbra: Coimbra Editora, 1977.  
ISBN 972-32-0673-0
21. Sanches, J.L. Saldanha - **Manual de Direito Fiscal**, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002.  
ISBN 972-32-1119-X

22. Silva, Germano Marques - **Introdução ao Estudo do Direito**, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2006.  
ISBN 972-54-0142-5
23. Silva, Paulo Costa e - **A jurisdição nas Relações entre Portugal e a Santa Sé**, Coimbra Editora, 2004.  
ISBN 972-32-1226-9
24. Teixeira, Glória - **Manual de Direito Fiscal**, 3ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2015  
ISBN978-972-40-5878-8
25. Weninger, Michael H. - **Uma Europa sem Deus?**, A União Europeia e o Diálogo com Religiões, Igrejas e Comunidades Confessionais, Edições 70, Lda, 2009.  
ISBN 978-972-44-1552-9
26. **Actas do I Colóquio Luso-Italiano sobre a Liberdade Religiosa** / Coord. Paulo Pulido Adragão, Porto: Edições Almedina, S.A., 2014  
ISBN 978-972-40-5424-7
27. **Concordata entre a Santa e a República Portuguesa (1940)**, Texto integral da Concordata e do Acordo Missionário, Estudos, Comentários, Legislação Executória / Coord. de Manuel Satrunino Costa Gomes, Lisboa: Livraria Almedina, 2001.  
ISBN 978-972-40-1442-5
28. **Estudos sobre a Nova Concordata**: Santa Sé – República Portuguesa, 18 de Maio de 2004: actas das XIII Jornadas de Direito Canónico, 4-6 de Abril de 2005 / Coord. de Manuel Saturnino Costa Gomes, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2006.  
ISBN 972-54-0137-9
29. **Tratado de Direito Administrativo Especial** / Coord. Paulo Otero, Pedro Gonçalves, 6º Volume, Edições Almedina, S.A., 2012.  
ISBN 978-972-40-4777-5

Endereços electrónicos consultados:

- <http://www.dw.de/corte-alem%C3%A3-decide-que-para-ser-cat%C3%B3lico-%C3%A9-preciso-pagar-imposto/a-16266839>
- [http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/2015/documents/rc-seg-st-20150401\\_convenzione-materia-fiscale-italia\\_po.htm](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/2015/documents/rc-seg-st-20150401_convenzione-materia-fiscale-italia_po.htm)
- [http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretarita\\_state/index\\_concordati-accordi\\_it.htm](http://www.vatican.va/roman_curia/secretarita_state/index_concordati-accordi_it.htm)

- [http://w2.vatican.va/content/francesco/pt/encyclicals/documents/papa-francesco\\_20150524\\_enciclica-laudato-si.html](http://w2.vatican.va/content/francesco/pt/encyclicals/documents/papa-francesco_20150524_enciclica-laudato-si.html)
- [http://w2.vatican.va/content/john-paul-ii/pt/encyclicals/documents/hf\\_jp-ii\\_enc\\_01051991\\_centesimus-annus.html](http://w2.vatican.va/content/john-paul-ii/pt/encyclicals/documents/hf_jp-ii_enc_01051991_centesimus-annus.html)
- [http://www.vatican.va/archive/hist\\_councils/ii\\_vatican\\_council/documents/vat-ii\\_const\\_19651207\\_gaudium-et-spes\\_po.html](http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_const_19651207_gaudium-et-spes_po.html)
- [http://www.vatican.va/archive/hist\\_councils/ii\\_vatican\\_council/documents/vat-ii\\_decl\\_19651207\\_dignitatis-humanae\\_po.html](http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_decl_19651207_dignitatis-humanae_po.html)
- [http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf\\_l-xiii\\_enc\\_15051891\\_rerum-novarum.html](http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html)
- [http://w2.vatican.va/content/john-xxiii/pt/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_11041963\\_pacem.html](http://w2.vatican.va/content/john-xxiii/pt/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_11041963_pacem.html)
- [http://w2.vatican.va/content/paul-vi/es/encyclicals/documents/hf\\_p-vi\\_enc\\_26031967\\_populorum.html](http://w2.vatican.va/content/paul-vi/es/encyclicals/documents/hf_p-vi_enc_26031967_populorum.html)
- [http://w2.vatican.va/content/john-paul-ii/pt/encyclicals/documents/hf\\_jp-ii\\_enc\\_04031979\\_redemptor-hominis.html](http://w2.vatican.va/content/john-paul-ii/pt/encyclicals/documents/hf_jp-ii_enc_04031979_redemptor-hominis.html)
- <http://www.agencia.ecclesia.pt/noticias/nacional/portugal-conferencia-episcopal-regista-aumento-de-catolicos/>
- [http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/2015/documents/rc-seg-st-20150610\\_accordo-scv-usa-fatca\\_it.html](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/2015/documents/rc-seg-st-20150610_accordo-scv-usa-fatca_it.html)
- [http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/documents/rc\\_seg-st\\_doc\\_20020422\\_tauran\\_po.html](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/documents/rc_seg-st_doc_20020422_tauran_po.html)